

ЗАТВЕРДЖЕНО

*Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н*

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

**«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАЛОЦІННИХ ТА
ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ»**

(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «Шлях»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Пашенко Катерина Анатоліївна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....	7
1.1. Економічна сутність та значення малоцінних та швидкозношуваних предметів у складі активів підприємства	7
1.2. Оцінка малоцінних та швидкозношуваних предметів: вітчизняна і закордонна практика.....	12
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і контролю на ТОВ «Шлях».....	26
Висновки за розділом 1	41
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....	43
2.1. Первинний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів	43
2.2. Відображення інформації щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності	49
2.3. Податковий облік малоцінних та швидкозношуваних предметів	56
2.4. Напрями удосконалення обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів в умовах застосування комп'ютерних технологій	61
Висновки за розділом 2	70
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....	71
3.1. Організація аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів	71
3.2. Методика аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів	86
3.3. Необхідність застосування внутрішнього аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів на вітчизняних підприємствах	92
Висновки за розділом 3	102
ВИСНОВКИ.....	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108

ВСТУП

Господарювання суб'єктів економічної діяльності проводиться в умовах обмеженої кількості ресурсів – трудових, фінансових, матеріальних, тому проблема їх раціонального використання є досить актуальною та потребує нових підходів до її вирішення. Незалежно від виду діяльності економічного суб'єкта у складі його активів мають місце як необоротні, так і оборотні активи. У складі оборотних активів підприємства виділяють їх окрему групу – малоцінні та швидкозношувані предмети.

Дослідження особливостей надходження та вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів на вітчизняних підприємствах встановлено необхідність удосконалення обліку та контролю їх руху, з метою уникнення суттєвих втрат цінностей та підвищення ефективності управління даним видом активів.

Метою дипломної роботи є поглиблення й розширення методичних та організаційних аспектів з обліку та контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів задля встановлення напрямів їх удосконалення на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети необхідним є вирішення наступних завдань:

- визначити зміст та значення малоцінних та швидкозношуваних предметів у складі майна підприємства;
- дослідити підходи до оцінки малоцінних та швидкозношуваних предметів із врахуванням вимог національних та міжнародних стандартів обліку;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліку і контролю на ТОВ «Шлях»;
- вивчити особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів;

- дослідити особливості відображення інформації щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів на рахунках бухгалтерського обліку;
- провести поглиблений аналіз обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів згідно з вимогами Податкового кодексу України;
- визначити особливості організації контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- проаналізувати методику контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- обґрунтувати необхідність застосування внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення системи бухгалтерського обліку і контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в удосконаленні методики обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів; системи організації внутрішнього контролю активів підприємств.

Робоча гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що вдосконалена система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів дасть змогу підвищити ефективність їх використання.

Об'єктом дослідження є малоцінні та швидкозношувані предмети підприємства і чинна система їх обліку та контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних засад обліку та контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

У дослідження використані загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: індукції, дедукції, узагальнення та наукової абстракції – для визначення теоретичних основ обліку та контролю малоцінних та

швидкозношуваних предметів; узагальнення, групування та конкретизації – з метою удосконалення рахунків для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів; спостереження та документалістики – з метою з'ясування проблемних питань обліку і контролю малоцінних та швидкозношуваних предметів; узагальнення, аналогії та абстрагування – для розробки методичних аспектів бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; моделювання та формалізації – з метою раціональної організації обліку та контролю досліджуваних активів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

1.1. Економічна сутність та значення малоцінних та швидкозношуваних предметів у складі активів підприємства

Малоцінні та швидкозношувані предмети є групою засобів, що беруть участь у господарській діяльності підприємства як предмети праці (інструменти, столовий посуд), засоби захисту від шкідливого впливу виробничого середовища (спецодяг, спецвзуття), тощо. Для цілей бухгалтерського обліку малоцінні та швидкозношувані предмети відносять до такого об'єкту бухгалтерського обліку як активи.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, наводиться ще два критерії визнання запасів активом:

- підприємству перейшли всі ризики з правом власності або правом повного господарського оперативного управління на запаси;
- підприємство здійснює контроль та управління запасами.

Малоцінні та швидкозношувані предмети відносяться до складу оборотних активів підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Малоцінні та швидкозношувані предмети відносяться до запасів

підприємства, що одночасно із поточною дебіторською заборгованістю, поточними фінансовими інвестиціями, грошима та їх еквівалентами, витратами майбутніх періодів та іншими оборотними активами є складовими оборотних активів підприємства.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», до запасів підприємства включаються активи, які:

- 1) утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (установою).

Відповідно до зазначеного нормативно-правового акту для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- 1) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- 2) незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, в установах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством (установою) ще не визнано доходу;
- 3) готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- 4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством (установою) з метою подальшого продажу;

5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

6) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Логіка дослідження місця малоцінних та швидкозношуваних предметів у складі активів вітчизняних підприємств відображена на рис. 1.1.

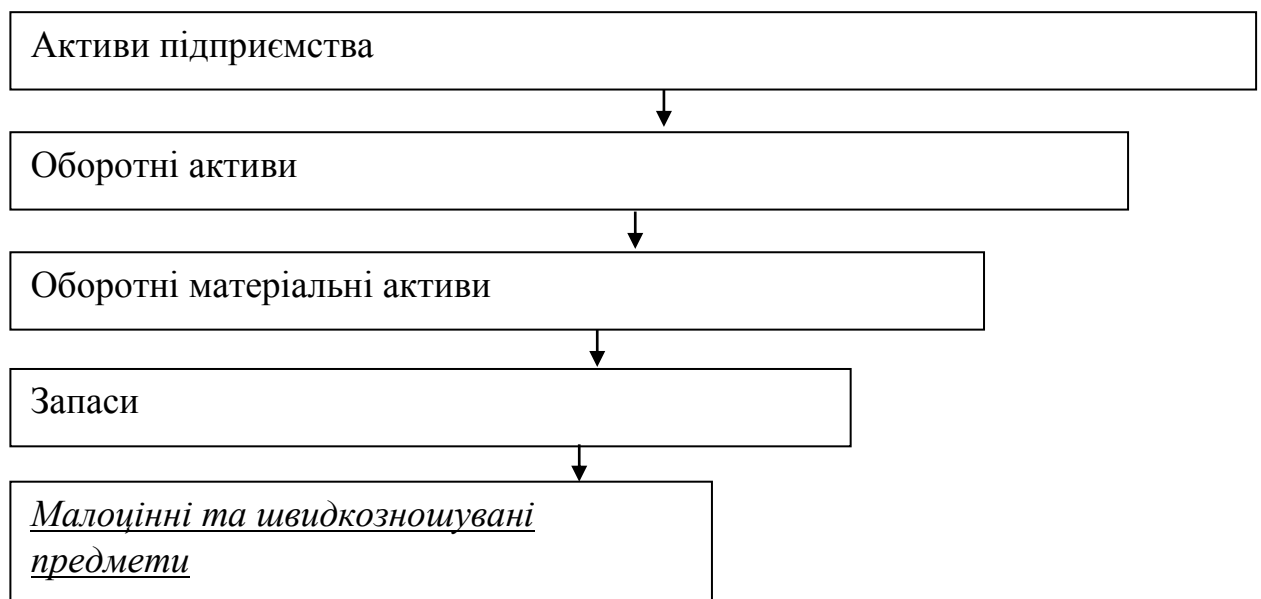


Рис. 1.1. Місце малоцінних та швидкозношуваних предметів у складі активів підприємства

Виходячи із вище викладеного, варто відмітити, що основним критерієм віднесення активів до малоцінних активів є їх вартість. Зокрема, Р. Грачова, відзначає, що «кожне підприємство, враховуючи критерій суттєвості і принцип превалювання суті над формою, має право самостійно визначати, що є для його бізнесу основним активом, що – «не зовсім основним» (напівмалоцінним), що – малоцінним по-справжньому, а що й

взагалі «нуль без хвостика» на фоні тих доходів, які воно отримує і витрат, яких зазнає у зв'язку з цими доходами» [23].

Проте, на нашу думку, таке зауваження є слушним лише при віднесенні активів, що використовуються менше одного року до малоцінних та швидкозношуваних предметів. Принципова відмінність малоцінних та швидкозношуваних предметів від інших видів запасів полягає в тому, що при їхньому використанні (експлуатації) не відбувається їхнє зменшення (видозміна, зникнення) так, як це, наприклад, відбувається з матеріалами, сировиною або паливом. Малоцінні та швидкозношувані предмети до кінця їхнього використання (експлуатації), як правило, своїх властивостей не втрачають і зовні майже не змінюються. Наприклад, стілець із пластику до кінця його експлуатації так і залишиться стільцем, якщо, звичайно ж, не буде зламаний, на відміну від того ж палива, що після його використання просто фізично зникає.

З огляду на такі особливості малоцінних та швидкозношуваних предметів, П(С)БО 9 «Запаси» визначено особливий порядок їхнього обліку - вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем їхньої експлуатації відповідальними особами протягом терміну їхнього фактичного використання [49].

У складі малоцінних та швидкозношуваних предметів на вітчизняних підприємствах можуть обліковуватися:

- 1) інструменти і пристрої загального призначення;
- 2) господарський інвентар - порт'єри, вішалки, протипожежний інвентар тощо;
- 3) спеціальний одяг, спеціальне взуття (щодо обліку, то він залежить від терміну експлуатації такої «малоцінки». У цьому випадку йдеться про спецодяг та спецвзуття, термін експлуатації яких менше року);

4) інші малоцінні та швидкозношувані предмети - столовий посуд і столові речі, інвентар для соціально-культурних заходів, спортивний і туристський інвентар, брезент тощо.

В узагальненому вигляді інформація щодо видів малоцінних активів підприємства узагальнена на рис. 1.2.

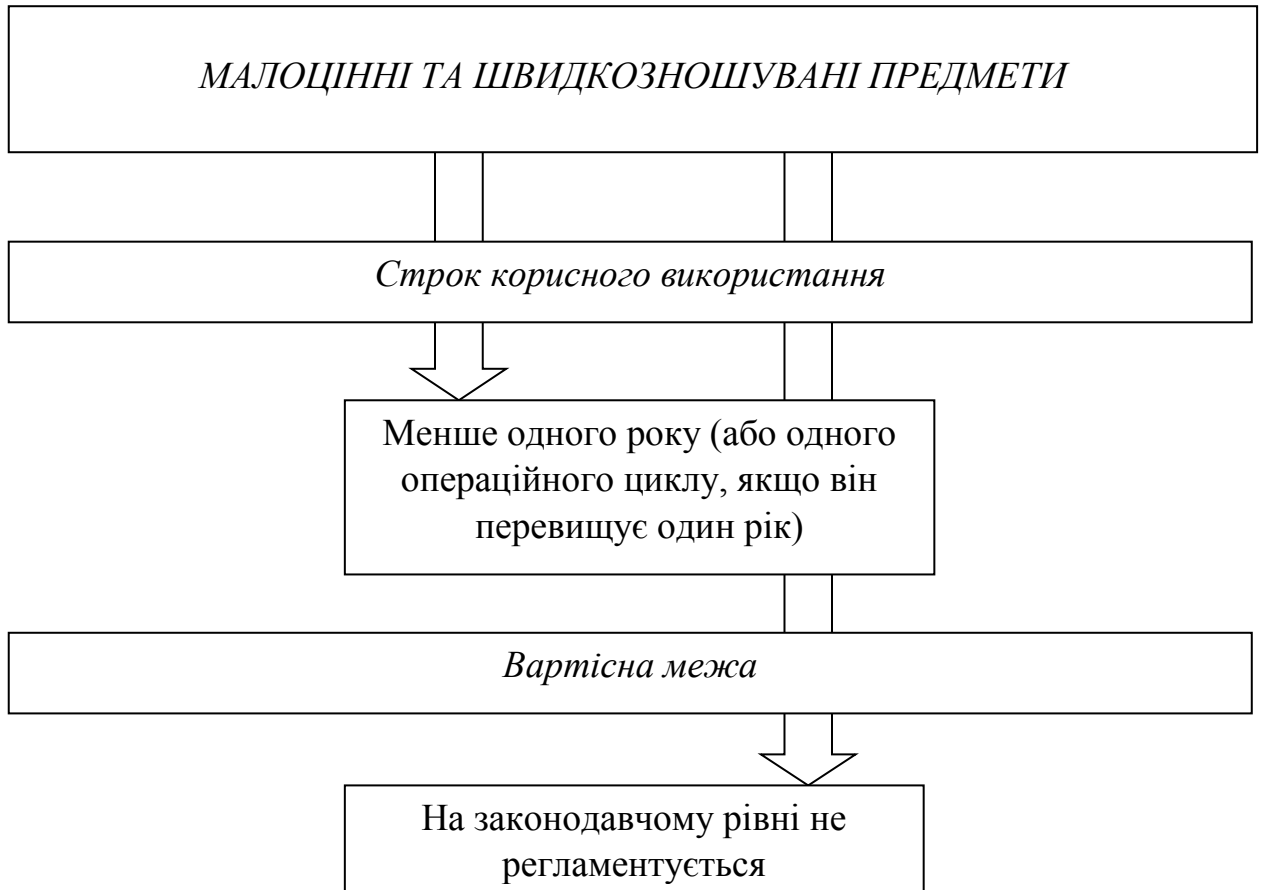


Рис. 1.2. Ознаки малоцінних та швидкозношуваних предметів відповідно до чинного законодавства

Отже, малоцінні та швидкозношувані предмети є важливою складовою матеріальних активів, що використовуються у господарській діяльності. До малоцінних та швидкозношуваних предметів відносяться активи, строк корисного використання менше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік, та які за своїм економічним змістом можуть бути віднесені до малоцінних та швидкозношуваних предметів.

1.2. Оцінка малоцінних та швидкозношуваних предметів: вітчизняна і закордонна практика

Досягнення достовірності оцінки є чи не однією з найбільших проблем сучасної облікової теорії і практики, адже від цього безпосередньо залежить якість інформації про підприємство, яка надається користувачам у фінансовій звітності. Достовірна оцінка об'єктів обліку вважається основою ефективної економіки як на рівні окремого суб'єкта господарювання, так і в міжнаціональному масштабі. «Оцінка, – наголошував М. Кужельний, – невід'ємна складова організації і ведення бухгалтерського обліку майна й зобов'язань». Понад те, вчений вбачав у ній не просто елемент методу бухгалтерського обліку, а його дійову контролюючу функцію фінансового стану підприємства» [42, с. 47]. Л. Ловінська під оцінкою розуміє складову методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту [47, с. 26].

У Концептуальній основі МСФЗ (2010) пояснено оцінку (measurement) як процес визначення грошових сум, за якими елементи фінансової звітності мають бути визнані та представлені в Балансі та Звіті про прибуток [100]. Також під оцінкою розуміють науково обґрунтовану думку суб'єкта про вартість об'єкта, який ним оцінюється [8, с. 136].

Розглядаючи підходи до оцінки малоцінних матеріальних активів за міжнародними стандартами та у зарубіжній практиці слід зазначити наступне. Малоцінні та швидкозношувані предмети у міжнародній обліковій практиці обліковуються у складі запасів та в окремий об'єкт обліку не виділяються. У Балансах західних країн товарно-матеріальні запаси представляються однією статтею «Запаси» (Stock- англ.; Inventory - амер.).

Основні методологічні принципи оцінки, обліку та відображення у фінансовій звітності запасів викладені у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси», відповідно до якого запаси - це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Основним критерієм віднесення активів до запасів є мета, з якою вони утримуються. Тому земля та інша нерухомість, машини і обладнання, що утримуються для продажу - також вважаються запасами товарів.

Нормативно-правове регулювання оцінки малоцінних матеріальних активів вітчизняних підприємств та відображення інформації щодо них у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності регламентується низкою нормативно-правових актів, перелік яких узагальнено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Нормативно-правове регулювання оцінки, ведення обліку та складання звітності щодо малоцінних матеріальних активів в Україні

Нормативно-правовий акт	Характеристика
1	2
Податковий кодекс України	Визначає вартісну межу між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами у податковому обліку
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає порядок ведення обліку, у тому числі малоцінних матеріальних активів, та порядок складання і подання фінансової звітності, у тому числі щодо малоцінних матеріальних активів
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає порядок формування показників фінансової звітності, у тому числі щодо малоцінних матеріальних активів

1	2
НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	Визначає порядок формування показників консолідованої фінансової звітності, у тому числі щодо малоцінних матеріальних активів
П(С)БО 9 «Запаси»	Визначає порядок оцінки та обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Визначає порядок оцінки покупцем ідентифікованих активів, у тому числі запасів
П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Визначає порядок формування показників фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва, у тому числі щодо малоцінних матеріальних активів
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Визначає перелік рахунків для обліку малоцінних матеріальних активів
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Визначає типові кореспонденції рахунків для обліку малоцінних матеріальних активів
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Визначає порядок формування облікової політики підприємства щодо малоцінних матеріальних активів

Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Згідно з положеннями вказаного законодавчого акту, бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Згідно із Законом України «», підприємство самостійно:

- визначає облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом про бухгалтерський облік

і звітність, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремленні підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

При організації і веденні бухгалтерського обліку підприємства в своїй роботі керуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які являють собою нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, що визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

П(С)БО 9 «Запаси» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Зазначеним нормативно-правовим актом передбачається порядок формування первісної вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів. Первісна вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства (установи) на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Оцінка вибуття запасів, згідно із П(С)БО 9 «Запаси», може здійснюватися за одним із методів: ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу. Для малоцінних та швидкозношуваних предметів можуть застосовуватися метод ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Обрання методу оцінки вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів визначається підприємством самостійно, залежно від їх виду та відображається у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності.

Зазначений нормативно-правовий акт визначає порядок оцінки покупцем ідентифікованих активів, у тому числі запасів та інших основних засобів. Ідентифіковані активи та зобов'язання - придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

Придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання визнаються окремо на дату придбання та відображаються за їх справедливою вартістю, крім необоротних активів, утримуваних для продажу, які оцінюються за чистою вартістю реалізації. Справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань визначається у порядку, наведеному в додатку до цього Положення (стандарту).

Зокрема, для матеріалів, до яких відносяться, і малоцінні та швидкозношувані предмети справедливою вартістю вважається відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання).

Для інших основних засобів, до яких відносяться і малоцінні необоротні матеріальні активи справедливою вважається відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Наказом Міністерства фінансів України від 30. 11.1999 р. за № 291 було затверджено «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», який на даний час повністю запроваджено у всіх суб'єктах господарювання, які ведуть облік з використанням бухгалтерських рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою - номер

синтетичного рахунку, третьою - номер субрахунку. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу й коду синтетичного рахунку. Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб. Інструкція із застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В Інструкції наведена коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку).

У той же час в обліку зарубіжних країн прослідковуються відмінності порівняно із вітчизняним обліком малоцінних та швидкозношуваних предметів (табл. 1.2).

Зарубіжний досвід обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
[76]

Ознаки	Країни		
	Молдова	Росія	Україна
Облікове відображення	211 «Матеріали», 213 «МШП», 215 «Незавершене виробництво», 216 «Продукція», 217 «Товари»	10 «Матеріали», 41 «Товари», 42 «Націнка», 43 «Готова продукція», 15 «Заготівля матеріалів»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»
Методи оцінки	нормативні затрати; ідентифікована собівартість; ціни продажу; ФІФО	ідентифікована собівартість; середньозважена собівартість; ФІФО; за кожною групою (видом) запасів	ідентифікована собівартість; середньозважена собівартість; ФІФО; нормативні затрати; ціни продажу

Згідно з даними табл. 1.2 можна зробити висновок, що малоцінні та швидкозношувані предмети обліковуються у складі запасів, в окремих випадках їх облік ведеться на окремому одноіменному рахунку, в інших, я наприклад, у Росії, у складі матеріалів. Для оцінки вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів застосовується один із методів, що дозволений чинним законодавством конкретної країни.

Отже, оцінка бухгалтерського обліку малоцінних матеріальних активів включає низку нормативно-правових актів, серед яких Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Податковий кодекс України. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків та Інструкцію до нього, тощо.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства регламентуються особливості складання Розпорядчого документу про облікову політику підприємства, у тому числі, у частині встановлення методичних прийомів обліку малоцінних матеріальних активів.

Досліджуючи особливості формування облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів, варто відзначити, що для них характерні елементи облікової політики, що і для усіх запасів.

Формування облікової політики щодо запасів на підприємствах здійснюється на підставі П(С)БО 9 «Запаси» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Елементи облікової політики щодо запасів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)
Методи оцінки вибуття	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу
Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється підприємством

При формуванні облікової політики підприємство повинно передбачити у розпорядчому документі про облікову політику одиницю обліку запасів. Відповідно до чинного законодавства облік запасів може вестися за їх найменуваннями або однорідними групами (видами).

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Оцінка відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один

одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичної норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну і змінну

номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених П(С)БО 9 «Запаси» наведено у табл. 1.4.

Щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів у розпорядчому документі про облікову політику підприємства повинна бути зазначена наступна інформація про види і склад малоцінних та швидкозношуваних предметів та субрахунки, на яких вони будуть обліковуватися.

Таблиця 1.4

**Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених
П(С)БО 9 «Запаси»**

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
Ідентифікованої собівартості	1) найбільш точний метод; 2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	1) трудомісткість методу; 2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно

1	2	3
Середньозваженої собівартості	<p>1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві;</p> <p>2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш наближене фактичному;</p> <p>3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей;</p> <p>4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів</p>	<p>1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень;</p> <p>2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків</p>
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	<p>1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком;</p> <p>2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності;</p> <p>3) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється;</p> <p>4) в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу</p>	<p>1) метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується;</p> <p>2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків;</p> <p>3) завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають</p>
Нормативних затрат	<p>1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм;</p> <p>2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії;</p>	<p>1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін</p>

1	2	3
Нормативних затрат (продовж.)	3) укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; 4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; 5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	
Ціни продажу	1) даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	1) у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів

До малоцінних та швидкозношуваних предметів відносять безліч дрібного інструменту, строк експлуатації якого законодавчо не встановлено. Вважаємо, що у розпорядчому документі про облікову політику підприємства також необхідно відобразити порядок віднесення дрібного інвентарю до малоцінних та швидкозношуваних предметів та встановити строк його експлуатації на підприємстві.

У складі малоцінних та швидкозношуваних предметів можуть обліковуватися активи, що мають різне функціональне призначення та відрізняються за вартісним критерієм. Для того, щоб з одного боку не втратити контроль над використанням матеріальних цінностей, а з іншого не залучати додаткову робочу силу у зв'язку із зростанням обсягів операцій, доцільно ввести вартісний критерій та розділити малоцінних та швидкозношуваних предметів на малоцінні та дорогоцінні. Величина

останнього може розраховуватись як процентне співвідношення до сукупних витрат на придбання швидкозношуваних предметів попереднього періоду. Аналогічно до основних засобів вона повинна бути затверджена в обліковій політиці підприємства як абсолютна величина із обов'язковим переглядом у наступних періодах [98]. Такий підхід зумовить можливість застосування до зазначених груп малоцінних та швидкозношуваних предметів різних методів оцінки вибуття запасів, якщо це підвищить якість інформації про рух малоцінних та швидкозношуваних предметів та буде економічно доцільним.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

При проведенні інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві можуть бути виявлені їх надлишки. Передбачено, що їх оцінка може здійснюватися за чистою вартістю реалізації малоцінних та швидкозношуваних предметів (при їх можливої реалізації) або в оцінці їх можливого використання (при використанні малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві), ці аспекти також доцільно відобразити у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. Якщо на підприємстві використовують малоцінних та швидкозношуваних предметів, що були у вжитку, тоді їх облік доцільно вести на окремому субрахунку, про що рекомендуємо відобразити у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, при цьому зазначивши методику їх оцінки [5].

Отже, при складанні розпорядчого документу про облікову політику підприємству доцільно вказати наступні елементи облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів: номенклатура малоцінних і швидкозношуваних предметів; порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) малоцінних та швидкозношуваних предметів (до

12 місяців); організація оперативного кількісного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів за місцем експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання; оцінка надлишків малоцінних та швидкозношуваних предметів при інвентаризації; порядок обліку і методика оцінки малоцінних та швидкозношуваних предметів, що були у вжитку.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і контролю на ТОВ «Шлях»

Суб'єктом дослідження виступає ТОВ «Шлях», що засноване на приватній власності, як юридична особа.

Метою діяльності підприємства є отримання прибутку. Воно створено згідно вимог чинного законодавства України і у своїй діяльності керується ними, Статутом, внутрішніми нормативними актами.

Основним видом діяльності підприємства є надання послуг, також Статутом передбачено інші види діяльності, що можуть здійснюватися підприємством (додаток А).

Предметом діяльності ТОВ «Шлях» є:

- діяльність автомобільного вантажного транспорту;
- надання послуг з перевезення пасажирів та вантажів автомобільним транспортом загального користування, залізничним, повітряним, річковим та морським транспортом у міжнародному сполученні;
- надання транспортних послуг з перевезення вантажів та пасажирів по Україні автомобільним, залізничним, морським, повітряним транспортом;
- надання транспортно-експедиційних послуг при перевезеннях вантажів по Україні та за її межами;

- надання послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів;
- інші види діяльності не заборонені чинним законодавством.

ТОВ «Шлях» є юридичною особою за законодавством України, має самостійний баланс, печатку, розрахунковий рахунок, здійснює свою господарську діяльність на основі повного господарського розрахунку, самоокупності та самофінансування, має відокремлене майно у вигляді основних і оборотних засобів, має право від свого імені укладати договори, контракти, здійснювати інші юридичні дії, набувати майнові та немайнові права, нести відповідальність, бути позивачем та відповідачем в судових органах та третейському суді.

Управління підприємством здійснюється відповідно до Статуту на основі поєднання прав засновників та уповноваженого засновниками на проведення господарської діяльності керівника (директора) підприємства. Загальне управління підприємством здійснює засновники, а адміністративне – директор.

Майно підприємства складають основні засоби і обігові кошти, а також інші матеріальні цінності, вартість яких відображається в його балансі і належить йому на праві власності. Майно підприємства, продукція вироблена в процесі господарської діяльності підприємства і доходи, отримані в процесі господарської діяльності, є об'єктом права власності підприємства, і належить йому відповідно до Закону України «Про власність».

Джерелами формування майна є: грошові та матеріальні внески засновника; доходи, отримані підприємством від господарської діяльності; кредити банків та інших кредиторів; дотації з бюджетів; безоплатні або благодійні внески. Майно підприємства з його недоторканою власністю вилученню не підлягає, крім випадків, передбачених законодавством. Збитки від діяльності підприємства покриваються за рахунок майна підприємства або додаткових внесків засновників.

Відповідальним за фінансово-господарську діяльність та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є директор та бухгалтер. Штатний розклад підприємства розроблений, виходячи з задач підприємства та об'ємів діяльності. Бухгалтерський облік досліджуване підприємство веде безперервно з дня його державної реєстрації.

ТОВ «Шлях» здійснює бухгалтерський облік своєї діяльності, складає статистичну, фінансову та податкову звітність у порядку, встановленому державою, несе відповідальність за її достовірність і своєчасність надання звітних даних.

Так, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» статті 8 пункту 2 «Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів». Отже, суб'єкти малого підприємництва самостійно створюють систему бухгалтерського обліку, яка включає:

- визначення облікової політики підприємства;
- обранні форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України», та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробки системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначенні права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

В свою чергу, згідно з Законом України, облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється шляхом введення до штату підприємства посади бухгалтера, який встановлює основні положення облікової політики це:

- класифікація активів та зобов'язань;
- критерії визнання основних засобів;
- установка методів обліку і принципів оцінки активів та зобов'язань;
- розробляє робочий план рахунків;
- розробляє прядок документообігу;
- забезпечує зберігання первинних документів та їх передачу в архів згідно чинного законодавства.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства не розроблено, тому у процесі проведення дослідження методики ведення обліку на підприємстві нами було розроблено проект Наказу про облікову політику ТОВ «Шлях», що включає усі необхідні елементи облікової політики та може бути використаний на підприємстві для удосконалення організації облікового процесу (додаток Б).

Форма ведення обліку на ТОВ «Шлях» – спрощена.

ТОВ «Шлях» оподатковується у відповідності з чинним законодавством України, за системою спрощеного оподаткування за ставкою 5 % від суми виручки без акцизного збору та не є платником податку на додану вартість, а прибуток який залишається у підприємства після сплати податків та інших платежів до бюджету, надходить у повне розпорядження засновника, що самостійно визначає напрями використання прибутку.

За рахунок чистого прибутку у підприємства можуть створюватися такі фонди: фонд оплати праці; фонд соціального розвитку; фонд матеріального заохочення; інші фонди, на розсуд власника.

В апараті управління ТОВ «Шлях» три особи і організовано за принципами лінійно-функціональної структури управління (рис. 1.4), що дає можливість оперативної підготовки та реалізації управлінських рішень, сприяє надійному контролю за їх виконанням.

У зв'язку із тим, що на ТОВ «Шлях» відсутні посадові інструкції працівників, ми розробили і запропонували до використання посадову інструкцію бухгалтера (додаток В). Це дозволить забезпечити більш чіткий розподіл обов'язків між бухгалтером та іншими працівниками апарату управління.



Рис. 1.3. Структура апарату управління ТОВ «Шлях»

Відповідно до запропонованої посадової інструкції бухгалтера він виконує наступні обов'язки :

- забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням особливостей діяльності підприємства, як суб'єкта малого підприємництва, і технології оброблення облікових даних;

- організує роботу бухгалтерії, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- вимагає від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів;
- вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам;
- здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства;
- бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та інструкціями;
- за погодженням з засновниками підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;
- здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах;
- організує роботу з підготовки пропозицій для засновників підприємства щодо: визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з

урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних; розроблення системи і форм управлінського обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій; визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів; вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами; поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців; впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої; забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення; виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства та включення їх показників до фінансової звітності підприємства;

– керує працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання та обов'язки.

Малий бізнес є невід'ємною рисою будь-якої ринкової господарської системи, без чого така економіка і суспільство в цілому не можуть не тільки розвиватися, але навіть й існувати. Проте розвиток малого бізнесу потребує своєчасного та ефективного прийняття управлінських рішень, інформаційною базою для яких є дані бухгалтерського обліку. Тому, актуальним питанням для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, є правильне групування інформації в системі бухгалтерського обліку.

Розглянемо застосування на підприємствах малого бізнесу такий елемент методу групування як рахунки бухгалтерського обліку. Оскільки, підприємства малого бізнесу характеризуються незначною чисельністю працівників та невеликими обсягами діяльності, це певним чином зумовлює формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку для

відображення активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій малого підприємництва.

Відмітимо, що підприємства, які знаходяться на «податкових канікулах» та суб'єкти малого підприємництва, платники єдиного податку за ставкою 5 % мають право не застосовувати план рахунків, а вести облік у спеціальних регістрах, затверджених Методичними рекомендаціями № 720. Всі інші суб'єкти підприємництва повинні вести облік із використанням подвійного запису. Вони можуть застосовувати наступні варіанти Плану рахунків бухгалтерського обліку:

- план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій (з використання рахунків лише 8 класу; 8 і 9 класу; лише 9 класу для обліку витрат діяльності);

- спрощений план рахунків бухгалтерського обліку.

Відмітимо, що ТОВ «Шлях» використовує план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, використовуючи 9 клас рахунків і при цьому складає спрощену фінансову звітність.

Відмітимо, що при застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій суб'єкти малого підприємництва застосовують регістри бухгалтерського обліку, затверджені наказом МФО № 356 від 29.12.00 р., які передбачені також для середніх та великих підприємств. А відповідно ніяких особливостей обліку у суб'єктів малого підприємництва за такого варіанту обліку немає. Для таких підприємств розроблені спеціальні регістри, які мають свої особливості.

Форма бухгалтерського обліку є певною системою регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. Вибір форми бухгалтерського обліку належить до компетенції підприємства.

Отже, основними умовами застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємства є:

- належність юридичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) до малих підприємств згідно чинного законодавства або бути юридичною особою (крім бюджетних установ), що не займається підприємницькою (комерційною) діяльністю;
- застосування такою юридичною особою спрощеного Плану рахунків;
- складання звітності юридичною особою за вимогами П(С)БО 25.

В умовах конкуренції та прагнення підприємства до максимізації прибутку аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства є невід'ємною функцією управління. Цей аспект управління підприємством стає найбільш вагомим на сьогоднішній день, тому що практика функціонування ринку показує, що без аналізу фінансово-господарської діяльності підприємство не може ефективно функціонувати. Проведення аналізу забезпечує правильне прийняття управлінських рішень та формування цілей підприємства. Для цього використовують різні форми звітності. Одним із основних джерел аналізу господарського стану підприємства є бухгалтерська звітність і насамперед фінансова.

Баланс характеризує господарський стан підприємства на певну дату, Звіт про фінансові результати – отримані фінансові результати за період.

Стійкий фінансовий стан підприємства формується в процесі всієї його виробничо-господарської діяльності. Тому оцінку фінансового стану можна об'єктивно здійснити не через один, навіть найважливіший показник, а тільки за допомогою комплексу, системи показників, що детально й усебічно характеризують господарське становище підприємства.

Показники оцінки фінансового стану підприємства мають бути такими, щоб давали відповідь на запитання, наскільки надійне підприємство як партнер у фінансовому відношенні, а отже, прийняти рішення про економічну доцільність продовження або встановлення таких відносин з

підприємством. Фінансовий стан підприємства значною мірою залежить від доцільності вкладення фінансових ресурсів в активи.

На досліджуваному підприємстві до обов'язків бухгалтера входить здійснення крім облікових, ще й аналітичних функцій. Аналітична робота на підприємстві здійснюється бухгалтером, яка аналізує дані звітності та подає результати аналізу керівнику.

Основні результати діяльності ТОВ «Шлях» відображено у фінансовій звітності, яку підприємство складає за скороченою формою (додатки Г, Д, Е). За даними звітності, аналіз показників якої проведено у табл. 1.4. – 1.6., ТОВ «Шлях» у 2016-2018 роках отримало наступні результати діяльності.

Важливим напрямом організації економічної роботи суб'єктів малого підприємництва є оцінювання їх фінансового стану за інформацією Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м).

Для характеристики майнового стану суб'єктів малого підприємництва можливим є застосування системи структурних показників, які визначаються за інформацією форми № 1-мс «Баланс»:

а) структура активів – частка, %: необоротних активів у майні; основних засобів у майні, необоротних активах; оборотних активів у майні; запасів у майні, оборотних активах; поточної дебіторської заборгованості у майні, оборотних активах; грошових коштів у майні, оборотних активах;

б) структура пасивів – частка, %: власного капіталу у джерелах формування капіталу; зобов'язань у джерелах формування капіталу; довгострокових зобов'язань у зобов'язаннях; поточних зобов'язань у зобов'язаннях; кредиторської заборгованості у джерелах формування капіталу, зобов'язаннях, поточних зобов'язаннях.

Аналіз фінансового стану ТОВ «Шлях» почнемо з вивчення складу і структури майна за даними балансу. У його складі виділимо оборотні та необоротні кошти. Аналіз динаміки складу і структури майна дозволяє встановити розмір абсолютного і відносного приросту або зменшення всього майна підприємства та окремих його видів.

Таблиця 1.5

Показники стану, динаміки та структури активів ТОВ «Шлях» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-) 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016	2017	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Незавершені капітальні інвестиції, тис. грн.	122,3	122,3	122,3	-	-	100,0	100,0
Частка незавершених капітальних інвестицій у загальній вартості активів, %	37,7	34,0	25,4	-12,2	-8,6	67,5	74,7
Основні засоби за залишковою вартістю, тис. грн.	83,3	58,0	41,0	-42,3	-17,0	49,2	70,7
Частка основних засобів за залишковою вартістю у загальній вартості активів, %	25,6	16,1	8,5	-17,1	-7,6	33,2	52,8
Разом необоротних активів, тис. грн.	205,6	180,3	163,3	-42,3	-17,0	79,4	90,6
Частка необоротних активів у загальній вартості активів, %	63,3	50,2	34,0	-29,3	-16,2	53,6	67,7
Виробничі запаси, тис. грн.	47,7	8,9	46,3	-1,4	37,4	97,1	520,2
Частка виробничих запасів у загальній вартості активів, %	14,7	2,5	9,6	-5,1	7,2	65,6	388,6

Продовж. табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн.	61,0	140,3	183,7	122,7	43,4	301,1	130,9
Частка дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги у загальній вартості активів, %	18,8	39,1	38,2	19,4	-0,9	203,4	97,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн.	0,0	17,5	41,8	41,8	24,3	-	238,9
Частка дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом у загальній вартості активів, %	0,0	4,9	8,7	8,7	3,8	-	178,4
Грошові кошти та їх еквіваленти, тис. грн.	10,5	12,2	26,3	15,8	14,1	250,5	215,6
Частка грошових коштів та їх еквівалентів у загальній вартості активів, %	3,2	3,4	5,5	2,2	2,1	169,2	161,0
Разом оборотних активів, тис. грн.	119,2	178,9	317,6	198,4	138,7	266,4	177,5
Частка оборотних активів у загальній вартості активів, %	36,7	49,8	66,0	29,3	16,2	180,0	132,6
Разом активів підприємства, тис. грн.	324,8	359,2	480,9	156,1	121,7	148,1	133,9

Зміна структури майна створює певні можливості для основної виробничої та фінансової діяльності і впливає на оборотність сукупних активів.

За даними табл. 1.4. можна зробити висновок, що активи досліджуваного підприємства за 2016-2018 рр. зростають. Зокрема, у 2018 році порівняно із 2016 роком їх вартість зросла на 156,1 тис. грн., а у 2018 році порівняно із 2017 роком – на 121,7 тис. грн. Активи підприємства складаються із необоротних активів та оборотних активів. Частка необоротних активів має тенденцію до скорочення. Зокрема, у 2016 році

питома вага необоротних активів у загальній вартості активів складала 63,3 %, у 2017 році – 50,2 %, у 2018 році – 34,0 %.

Таблиця 1.6

Показники стану, динаміки та структури капіталу ТОВ «Шлях» за 2016-2018 рр.

(тис.грн., %)

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-) 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016	2017	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Статутний капітал, тис. грн.	440,5	440,5	440,5	-	-	100,0	100,0
Частка статутного капіталу у загальній вартості капіталу, %	135,6	122,6	91,6	-44,0	-31,0	67,5	74,7
Додатковий капітал, тис. грн.	-	346,9	658,6	658,6	311,7	-	189,9
Частка додаткового капіталу у загальній вартості капіталу, %	-	96,6	137,0	137,0	40,4	-	141,8
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн.	-35,2	-356,2	-366,9	-331,7	-10,7	1042,3	103,0
Частка нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у загальній вартості капіталу, %	-10,8	-99,2	-76,3	-65,5	22,9	704,0	76,9
Неоплачений капітал, тис. грн.	-80,0	-72,0	278,3	358,3	350,3	-347,9	-386,5
Частка неоплаченого капіталу у загальній вартості капіталу, %	-24,6	-20,0	57,9	82,5	77,9	-235,0	-288,7
Разом власний капітал, тис. грн.	325,3	359,2	473,9	148,6	114,7	145,7	131,9
Частка власного капіталу у загальній вартості капіталу, %	100,2	100,0	98,5	-1,6	-1,5	98,4	98,5

Продовж. табл. 1.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн.	-	-	6,4	6,4	6,4	-	-
Частка кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги у загальній вартості капіталу, %	-	-	1,3	1,3	1,3	-	-
Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн.	-	-	0,6	0,6	0,6	-	-
Частка кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом у загальній вартості капіталу, %	-	-	0,1	0,1	0,1	-	-
Поточні зобов'язання, тис. грн.	-	-	7,0	7,0	7,0	-	-
Частка поточних зобов'язань у загальній вартості капіталу, %	-	-	1,5	1,5	1,5	-	-
Разом капітал підприємства, тис. грн.	324,8	359,2	480,9	156,1	121,7	148,1	133,9

За даними табл. 1.6. можна зробити висновок, що капітал підприємства у 2016-2017 рр. складається із власного капіталу.

Складовими власного капіталу на підприємстві є: статутний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал.

Таблиця 1.7

**Показники стану та динаміки доходів, витрат та фінансових результатів
ТОВ «Шлях» за 2016-2018 рр.**

(тис.грн., %)

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-) 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016	2017	2016	2017
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	516,2	418,2	457,1	-59,1	38,9	88,6	109,3
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	516,2	418,2	457,1	-59,1	38,9	88,6	109,3
Інші доходи операційної діяльності, тис. грн.		215,1	508,7	508,7	293,6	-	236,5
Разом доходів, тис. грн.	516,2	633,3	965,8	449,6	332,5	187,1	152,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	551,4	1065,8	1586,9	1035,5	521,1	287,8	148,9
Разом витрати, тис. грн.	551,4	1065,8	1586,9	1035,5	521,1	287,8	148,9
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-35,2	-432,5	-571,1	-535,9	-138,6	1622,4	132,0

Динаміку доходів та витрат досліджуваного підприємства за 2016-2018 рр. відображено на рис. 1.5.

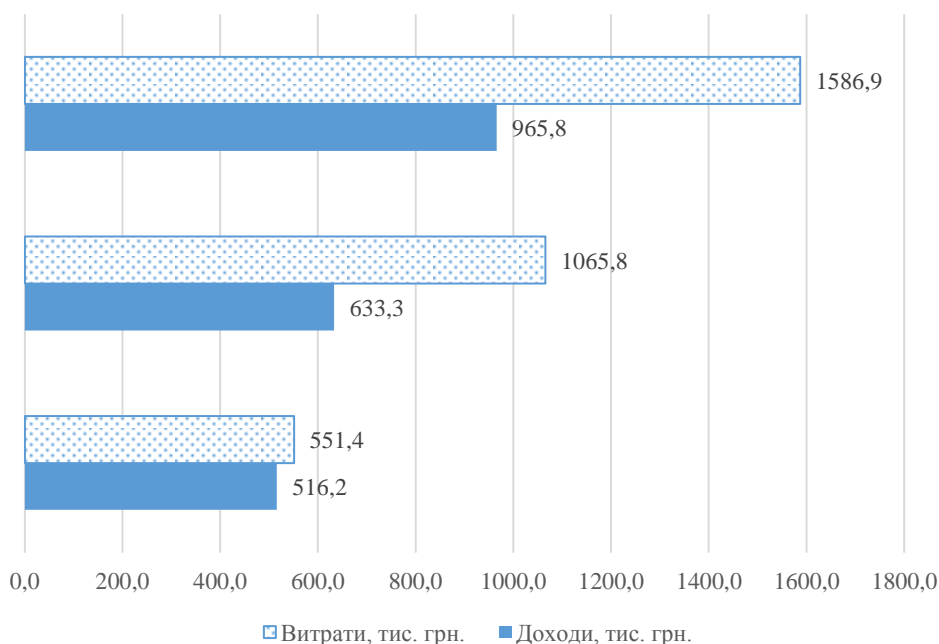


Рис. 1.5. Показники стану та динаміки доходів та витрат ТОВ «Шлях» за 2016-2018 рр.

Таким чином, на досліджуваному підприємстві аналітичні функції покладено на бухгалтера. Ним проводиться аналіз фінансового стану та ефективності діяльності на підставі показників фінансової звітності, що складається за скороченою формою.

Висновки за розділом 1

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Малоцінні та швидкозношувані предмети відносяться до складу оборотних активів підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Малоцінні та швидкозношувані предмети відносяться до запасів підприємства, що одночасно із поточною дебіторською заборгованістю, поточними фінансовими інвестиціями, грошима та їх еквівалентами, витратами майбутніх періодів та іншими оборотними активами є складовими оборотних активів підприємства.

Основні методологічні принципи оцінки, обліку та відображення у фінансовій звітності запасів викладені у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси», відповідно до якого запаси - це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу
або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

2.1. Первинний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із рухом малоцінних та швидкозношуваних предметів залежить від варіанту аналітичного обліку, який використовується на підприємстві.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів може будуватися:

- за відповідними субрахунками;
- за місцезнаходженням і матеріально відповідальними особами;
- за окремими предметами, що належать до складу кожної групи малоцінних та швидкозношуваних предметів.

При веденні аналітичного обліку надходження, передачі малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію, обліку в експлуатації тощо слід використовувати первинні документи, форми яких затверджено Наказом Міністерства статистики України № 145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів». Для аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів використовуються такі форми (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Первинні документи, що використовуються для оформлення
господарських операцій, пов'язаних із рухом малоцінних та
швидкозношуваних предметів**

Назва документу	Призначення документу
1	2
Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (№ МШ-1)	Використовуються для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Відомість складається при необхідності заміни постійного запасу інструментів (пристроїв), на підставі її даних вносяться зміни до карток складського обліку (ф.№ М-12)
Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (№ МШ-2)	Використовується для обліку МШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП.
Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) (№ МШ-3)	Застосовується для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування та ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування і ремонт проводяться в централізованому порядку.
Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (№ МШ-4)	Застосовується для обліку зіпсованих і втрачених МШП. При пред'явленні працівником акта вибуття замість непридатного чи втраченого предмета йому видається придатний, що записується в формі МШ-2 „Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів». Акт вибуття додається до актів на списання (ф.№ МШ-5 і № МШ-8)

1	2
Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні (№ МШ-5)	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШ-4). Виданий інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами в картці обліку матеріалів (ф. № М-12) не відображається.
Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (№ МШ-6)	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування.
Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (№ МШ-7)	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття на прання, дезинфекцію, ремонт та зберігання. Форма заповнюється окремо на видачу і повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів
Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (№ МШ-8)	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилю. Акт складається на підставі разових актів вибуття (ф.№ МШ-4)

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів усіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

На складах ведеться кількісний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів за їх номенклатурними номерами, аналогічний обліку матеріалів на складі. У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів.

Відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію здійснюється на підставі вимог цехів чи відповідальних осіб. Відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів робітникам у тривале користування оформляється випискою вимоги у двох примірниках.

Відповідно до п. 23 П(С)БО 9 «Запаси», вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів за місцями збереження і перебування можуть вести особи, відповідальні за їх наявність, як правило, за такими групами:

- інструменти і пристрої загального призначення;
- господарський інвентар - портъери, вішалки, протипожежний інвентар тощо;
- спеціальний одяг, спеціальне взуття (щодо обліку, то він залежить від терміну експлуатації таких малоцінних та швидкозношуваних предметів. У цьому випадку йдеться про спецодяг та спецвзуття, термін експлуатації яких менше року);
- інші малоцінні та швидкозношувані предмети - столовий посуд і столові речі, інвентар для соціально-культурних заходів, спортивний і туристський інвентар, брезент тощо.

У межах цих груп підприємства можуть самостійно встановлювати більш деталізоване групування малоцінних та швидкозношуваних предметів. Для правильної організації обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів необхідно:

- забезпечити умови для нормального їх збереження на складах і функціонування в експлуатації;
- розміщати малоцінні та швидкозношувані предмети у місцях їх збереження й експлуатації таким чином, щоб мати можливість швидко їх приймати, відпускати і перевіряти наявність;
- установити коло осіб, на яких покладається відповідальність за приймання, збереження і відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів, за правильне і своєчасне оформлення цих операцій;
- укладати з відповідальними особами письмові договори про матеріальну відповідальність.

Інструменти і пристрої загального призначення відпускаються зі складу в підрозділи за встановленими лімітами (нормами) відпуску інструментів. При цьому можливі кілька варіантів організації обліку інструментів і пристроїв в експлуатації.

Перший варіант організації обліку передбачає порядок, за яким операції з одержання інструментів і пристроїв зі складу, повернення на склад

малоцінних та швидкозношуваних предметів, що стали непридатними, та зношених інструментів оформляються первинними документами.

Оформлення операцій з передачі інструментів і пристроїв первинними документами здійснюється в такому порядку:

- одержання інструментів і пристроїв зі складу - випискою вимог або лімітних карток;
- повернення інструментів і пристроїв на склад - випискою накладних або записами в лімітних картках;
- решта непридатних, зношених інструментів і пристроїв у вигляді брухту, утилю - накладними.

Другий варіант організації обліку передбачає порядок, за яким оформляються лише операції з передачі інструмента і пристроїв, що спричиняють зміни запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів у відповідальних підрозділах (метод постійного запасу малоцінних та швидкозношуваних предметів або обмінного фонду).

За таким порядком відповідальні підрозділи обмінюють на складі непридатні, зношені інструменти і пристрої на придатні штука за штуку.

Такий метод не зумовлює зміну запасів інструментів у відповідальних підрозділах і тому не потребує спеціального первинного документа на обмін. Доцільний на підприємствах із добре організованою системою складського й інструментального господарства, а також належною організацією обліку і контролю.

Отже, при первинному обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів на ТОВ «Шлях», використовується перелік специфічних первинних документів, розроблених саме для цього виду оборотних активів.

2.2. Відображення інформації щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності

Зафіксована в первинних документах інформація за технологією облікового процесу підлягає реєстрації та класифікації (групуванню) з метою її систематизації з тим, щоб у кінцевому підсумку стати окремою статтею фінансової звітності або увійти до її складу. Систематизація та групування інформації за окремими об'єктами здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю і змінами засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності.

Малоцінні матеріальні активи, що відображаються у складі оборотних активів підприємства обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні.

При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Для відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних із рухом малоцінних та швидкозношуваних предметів, використовують кореспонденції рахунків, наведені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденції рахунків, що використовуються при відображенні операцій, пов'язаних із рухом малоцінних та швидкозношуваних предметів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Придбано малоцінні та швидкозношувані предмети	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2. Оприбутковано малоцінні та швидкозношувані предмети на склад із додаткового виробництва	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	23 «Виробництво»
3. Оприбутковано малоцінні та швидкозношувані предмети від демонтажу браку	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	24 «Брак у виробництві»
4. Внесено малоцінні та швидкозношувані предмети до статутного капіталу як внесок учасників	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	46 «Неоплачений капітал»

1	2	3
5. Безоплатно отримано малоцінні та швидкозношувані предмети	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
6. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети, що були використані в капітальному будівництві	15 «Капітальні інвестиції»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
7. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети у виробництво	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
8. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети на загальновиробничі витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
9. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
10. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети на збутові витрати	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
11. Списано собівартість реалізованих малоцінних та швидкозношуваних предметів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
12. Відображено уцінення малоцінних та швидкозношуваних предметів	946 «Втрати від знецінення запасів»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
13. Використано малоцінні та швидкозношувані предмети для обслуговування садочка на балансі підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Проте, при оприбуткуванні малоцінних матеріальних активів доцільно враховувати і їх вартісний критерій, оскільки іноді до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів потрапляють активи, вартість яких є значною, а інформація щодо їх стану та руху суттєвою для прийняття управлінських рішень. Тому використання поняття «малоцінні» до зазначених активів є недоцільним.

Виходячи із вищезазначеного пропонуємо змінити назву рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» на 22 «Швидкозношувані предмети». У межах зазначеного рахунку виокремити два субрахунки:

1) 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», призначений для обліку швидкозношуваних предметів із терміном використання менше одного року та вартістю менше 200 грн.; у межах субрахунку 221 можуть бути відкриті аналітичні рахунки із наступними назвами 221.1 «Канцелярські товари»; 221.2 «МШП загальногосподарського призначення»; 221.3 «Миючі засоби» тощо;

222 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети», призначений для обліку швидкозношуваних предметів із терміном використання менше одного року та вартістю, що дорівнює або більш 200 грн., у межах субрахунку 222 можуть бути відкриті аналітичні рахунки із наступними назвами:

222.1 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети на складі»;

222.2 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети в експлуатації»;

а у їх межах відкривати наступні аналітичні рахунки другого порядку:

222.11 «Інструменти на складі»;

222.21 «Інструменти в експлуатації»;

222.12 «Комплектуючі на складі»;

222.22 «Комплектуючі в експлуатації»;

222.13 «Засоби індивідуального захисту на складі»;

222.23 «Засоби індивідуального захисту в експлуатації» тощо.

Вартісну межу між малоцінними та дорогоцінними швидкозношуваними предметами – у даному випадку 200 грн., варто включити до елементів облікової політики та зазначати у розпорядчому документі про облікову політику. Підприємство може обрати вартісну межу між малоцінними та дорогоцінними швидкозношуваними предметами, що відрізняється від запропонованої, якщо це сприятиме більш достовірному відображенню облікової інформації на конкретному підприємстві.

Враховуючи, що об'єктом контролю за швидкозношуваними предметами більшою мірою є дорогоцінні швидкозношувані предмети,

доцільним, на нашу думку, є застосування наступного порядку їх списання при використанні:

1) об'єкти, що обліковуються на субрахунку 221 «Малоцінні швидкозношувані предмети» варто списувати відразу при передачі у використання;

2) об'єкти, що обліковуються на субрахунку 222 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети» у момент їх оприбуткування заносити на субрахунок 222.1 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети на складі», а при відпуску у використання з субрахунку 222.1 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети на складі» заносити у субрахунок 222.2 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети в експлуатації», де обліковувати до їх повного зношення і лише при вибутті списувати вартість таких активів на витрати.

Такий підхід дозволить підвищити ступінь контролю за такими активами.

У той же час зміна методики обліку малоцінних матеріальних активів зумовлює зміну типових форм первинних документів на підставі яких відображаються господарські операції із вибуття малоцінних матеріальних активів. Недоцільним є використання декількох форм первинного обліку для списання малоцінних необоротних матеріальних активів. Пропонуємо для відображення оформлення господарських операцій із вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів використовувати форму, наведену у додатку Ж.

Після систематизації та накопичення інформації щодо малоцінних матеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку, вона відображається в узагальненому вигляді у фінансовій звітності підприємства.

Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності

(крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Згідно із зазначеним нормативно-правовим актом інформація щодо малоцінних матеріальних активів відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан підприємства).

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Норми НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» застосовуються групою юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

- 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);
- 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;
- 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Зазначеним нормативно-правовим актом регламентується порядок відображення інформації щодо об'єктів бухгалтерського обліку, у тому числі малоцінних матеріальних активів у консолідованих звітах.

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного

фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей.

Норми П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» застосовуються (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності):

- 1) для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:
 - суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства;
 - представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- 2) для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:
 - суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, а також платниками єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним підпунктом 4 пункту 291.4 Податкового кодексу України.

На ТОВ «Шлях» згідно із зазначеним нормативно-правовим актом інформація щодо малоцінних матеріальних активів відображається у Балансі (форма 1-м та форма 1-мс). Розкриття інформації щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів у формах фінансової звітності відображено у табл. 2.3.

**Розкриття інформації щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів
у формах фінансової звітності**

Код та назва рахунку, субрахунку	Форма фінансової звітності	
	Назва форми	Назва рядка
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Виробничі запаси
	Примітки до річної фінансової звітності	Розділ VIII «Запаси»

Отже, таким чином відбувається підсумкове узагальнення інформації щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів у фінансовій звітності, оскільки звітність підприємств - заключний крок системи бухгалтерського обліку, саме вона узагальнює і систематизує інформацію про діяльність підприємства, яка необхідна усім зацікавленим особам для прийняття ефективних економічних рішень.

2.3. Податковий облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

У 2011 р. Податковий кодекс України вніс зміни щодо порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку, часткового їх зближення, змін у порядку нарахування й адміністрування податків. З 1 вересня 2015 року змінами до ПКУ вартісна межа між основними засобами та малоцінними необоротними активами складає 6000 грн. Відповідно до змін у чинному законодавстві на ТОВ «Шлях» доцільно внести зміни до Наказу про облікову політику.

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів призначено рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Оскільки малоцінні та швидкозношувані предмети належать до категорії запасів, на них поширюються загальні правила, передбачені в П(С)БО 9 «Запаси».

Як уже зазначалося, особливість обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів полягає в тому, що відповідно до п. 23 П(С)БО 9 «Запаси» «...вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання».

Отже, при передачі в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу на статті відповідних витрат, зокрема:

- «виробничі» малоцінні та швидкозношувані предмети відображаються на рахунку 23 «Виробництво»;
- малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення - на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;
- малоцінні та швидкозношувані предмети загальногосподарського призначення - на рахунку 92 «Адміністративні витрати»;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються при збуті продукції, - на рахунку 93 «Витрати на збут».

У податковому обліку малоцінні та швидкозношувані предмети аналогічно бухгалтерському обліку включаються до витрат за вказаними статтями в період передачі їх в експлуатацію (але малоцінні та швидкозношувані предмети, що відображаються на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», уключаються до витрат у складі собівартості реалізованої продукції). Однак слід ураховувати, що стосовно деяких малоцінних та швидкозношуваних предметів встановлено обмеження на віднесення до складу податкових витрат.

З обмеженнями включаються до податкових витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом. Згідно з п.п. 140.1.1 Податкового кодексу України такі витрати включаються до податкових за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України. Склад зазначених витрат сьогодні регламентується Переліком №

994, Положенням № 53 та галузевими нормами безплатної видачі засобів індивідуального захисту.

Отже, і для цілей обчислення податком з доходів фізичних осіб порядок видачі спеціального та форменого одягу на сьогодні регламентуються Переліком № 994, Положенням № 53 та галузевими нормами безплатної видачі засобів індивідуального захисту. Бухгалтерський та податковий облік типових операцій з МШП наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Бухгалтерський та податковий облік типових операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Податкові витрати	Податкові доходи
1. Надходження МШП					
1.1. Куплені за безготівковим розрахунком (післяплата)					
1. Оприбутковано МШП на умовах післяплати	22	631	1000		
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200		
3. Відображено транспортні витрати на доставку МШП (без ПДВ)	22	631	100		
4. Оплачено отримані МШП та послуги доставки	631	311	1300		
1.2. Куплені за безготівковим розрахунком (передоплата)					
1. Перераховано передоплату за МШП	371	311	2400		
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	400		
3. Оприбутковано наперед оплачені МШП	22	631	2000		
4. Відображено ПДВ	644	631	400		
5. Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	2400		

Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6
1.3. Куплені через підзвітну особу					
1. Отримано МШП, придбані через підзвітну особу (без ПДВ)	Товарний чек, фіскальний касовий чек, прибутковий ордер, авансовий звіт	22	372	100	
2. Видано кошти з каси підзвітній особі	Видатковий касовий ордер	372	301	100	
1.4. Інші джерела надходження					
1. Отримано МШП як внесок до статутного фонду	22	685	3000		
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	600		
3. Списано суми попереднього внеску у зменшення неоплаченого капіталу	685	46	3600		
4. Оприбутковано МШП, виготовлені на підприємстві	22	23	300		
5. Оприбутковано безоплатно отримані МШП	22	718	200	200	
6. Оприбутковано надлишки МШП, виявлені при інвентаризації	22	719	150	150	
2. Переоцінка МШП					
1. Списано суму, на яку первісну вартість МШП перевищує чисту вартість їх реалізації	946	22	50		
2. Відновлено раніше списану величину вартості МШП унаслідок збільшення вартості їх реалізації	22	716	50		
3. Вибуття МШП					
1. Передано МШП в експлуатацію для:					
- виробничих цілей	23	22	1000		
- загальновиробничих потреб	91	22	1000		
- загальногосподарських потреб	92	22	1000		1000
- забезпечення збуту продукції	93	22	1000		1000
- виконання досліджень та розробок	941	22	1000		1000
2. Передано МШП для використання у процесі капітального будівництва	15	22	1000		

Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6
3. Передано МШП для підготовки та освоєння нових видів продукції, технологій, виробництв та агрегатів (пускові витрати)	39	22	1000		
4. Виявлено нестачу та псування МШП (до моменту їх передачі в експлуатацію)	947	22	50		
5. Визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню винними особами від нестач і псування МШП (незалежно від того, коли було виявлено ці факти: до передачі в експлуатацію МШП або після)	375	716	50		
6. Реалізовано МШП, не введені в експлуатацію:					
- відображено дохід від реалізації	361	712	1200	1000	
- відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	200		
- списано собівартість МШП	943	22	500		500
- оплачено покупцем МШП	311	361	1200		
7. Передано безоплатно МШП	949	22	500		
8. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	949	641	100		
4. Ремонт і поліпшення МШП					
1. Відремонтовано (поліпшено) МШП, що використовуються для:					
- виробничих цілей	23	20, 661, 651, 631 і тому подібне	200		
- загальновиробничих потреб	91	20, 661, 651, 631 і тому подібне	200		
загальногосподарських потреб	92	20, 661, 651, 631 тощо	200		200
- забезпечення збуту продукції	93	20, 661, 651, 631	200		200

Як бачимо, облік малоцінних та швидкозношуваних предметів супроводжується певними особливостями. Підбиваючи підсумки викладеного, можна сказати, що стосовно обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів особливу увагу слід звернути на документальний супровід таких операцій.

2.4. Напрями удосконалення обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів в умовах застосування комп'ютерних технологій

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин в Україні є адекватне відображення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

В цих умовах у підприємств зростає необхідність активніше використовувати облік, щоб контролювати й удосконалювати свою роботу, адже він не тільки відбиває господарську діяльність, але й впливає на неї. Найважливішими завданнями керівника підприємства є розробка, прийняття та виконання рішень, спрямованих на досягнення фінансово-економічної стійкості та ефективності функціонування підприємства. Проте для вирішення управлінських задач, зазвичай, бракує аналітичних та оперативних даних бухгалтерського обліку, які характеризують реальні фінансові та виробничо-економічні процеси.

В сучасних умовах зростає роль засобів автоматизації обліку, що дозволяють практично повністю вирішити проблему точності та оперативності інформації. Однак на сьогодні залишаються нерозв'язаними питання щодо визначення ефективності впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, встановлення її складових, що впливають на економію ресурсів підприємства та вдосконалення обліку в умовах комп'ютеризації, що і обумовлює актуальність дослідження.

Бухгалтерський облік характеризується обробкою великого обсягу інформації, яка необхідна не лише для функціонування бухгалтерського апарату, але й для ефективного прийняття управлінських рішень. Тому оперативність надходження облікової інформації та її достовірність є одними з основних факторів ефективної діяльності підприємства.

Удосконалення бухгалтерського обліку має передбачати розв'язання, таких завдань, як поліпшення контролю та аналізу одержаних даних, забезпечення більш досконалих форм документів, збільшення оперативності

одержаних даних тощо. Впровадження комп'ютеризації дозволяє ефективно вирішити ці завдання.

Сьогодні широко використовуються засоби обчислювальної техніки, та відбувається швидке оснащення організацій комп'ютерами, які дозволяють накопичувати дані як в облікових регістрах, так і на машинних носіях інформації. Сучасний рівень розвитку комп'ютерної техніки зробив можливою обробку первинних документів, облікових даних, ведення рахунків, формування звітності за допомогою комп'ютера. Отже, нова інформаційна технологія обробки облікових даних охоплює всі рівні обліку:

- збір та реєстрація первинної інформації;
- ведення облікових регістрів господарських операцій;
- організація обліку розрахунків підприємства, обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції;
- розрахунок і друк звітних форм.

Необхідність використання інформаційних систем бухгалтерського обліку полягає, перш за все, у тому, що це дозволяє усунути основні недоліки ведення бухгалтерського обліку вручну: неуважність і, як наслідок, найпростіші арифметичні помилки, незнання особливостей ведення бухгалтерського обліку в Україні тощо. Звісно, комп'ютерна програма не може замінити досвідченого та професійного бухгалтера, але дозволяє заощадити його час і сили за рахунок автоматизації рутинних операцій, знайти арифметичні помилки в обліку і звітності, оцінити поточний фінансовий стан підприємства і перспективи його розвитку.

Основними вимогами до інформаційних бухгалтерських систем є якісне ведення обліку, надійність та зручність в експлуатації. Вони повинні:

- здійснювати безпомилкові арифметичні розрахунки;
- забезпечувати підготовку, заповнення, перевірку і роздрукування первинних і звітних документів довільної форми;
- безпомилково переносити дані з однієї друкованої форми в іншу;

- робити нагромадження підсумків та обчислення відсотків довільного ступеню складності;
- забезпечувати звернення до даних і звітів за минулі періоди (ведення архіву).

Для забезпечення цих можливостей інформаційна система повинна мати єдину базу даних про поточний стан бухгалтерського обліку на підприємстві й архівні матеріали.

Інформаційна система повинна бути надійною, що означає захищеність її від випадкових збоїв і, в деяких випадках, від навмисного псування даних. Тому важливо, щоб після збою можна було легко та в найкоротший термін відновити зруйновану базу даних і роботу системи. Сучасні інформаційні бухгалтерські системи відповідають цим вимогам.

Впровадження комп'ютерних інформаційних облікових систем, які ґрунтуються на сучасних інформаційних технологіях, дає можливість отримати численні переваги як управлінцям, так і бухгалтерам. Автоматизація обліку дозволяє бухгалтерам ефективно виконувати свої функції. Важливою перевагою нових інформаційних технологій є їх орієнтація на існуючі форми ведення бухгалтерського обліку, журнально-ордерну систему, що не передбачає внесення істотних змін у принципи бухгалтерського обліку. У той же час вдосконалюється техніка збору та обробки інформації.

Треба зазначити, що комплексна автоматизація бухгалтерського обліку підвищує інформаційні можливості підприємства. Крім того, ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних систем надає підприємству можливість заощадити один з найважливіших ресурсів – час, який можна використовувати для ухвалення рішень, для більш поглибленого аналізу господарської діяльності підприємства, планування і прогнозування. До того ж, застосування сучасних персональних комп'ютерів дозволяє здійснити інтеграцію інформаційної бази даних обліку, що забезпечує

взаємопов'язане відображення господарських операцій на рахунках синтетичного та аналітичного обліку.

Використання комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів. Але при організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві постає питання про доцільність впровадження на ньому комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що впровадження інформаційної системи бухгалтерського обліку є ефективним лише тоді, коли його наслідком є підвищення ефективності і поліпшення якості ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що знаходить відображення у наступних змінах:

- упорядкування бухгалтерського обліку;
- збільшення обсягу одержаної інформації;
- зниження кількості бухгалтерських помилок;
- підвищення оперативності та економічності бухгалтерського обліку.

Таким чином, впровадження автоматизованих інформаційних систем бухгалтерського обліку являє собою процес, в ході якого частина функцій бухгалтерії покладається на комп'ютер і, як наслідок, підвищується ефективність та поліпшується якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Однак, прийняття рішення про необхідність автоматизації ведення обліку має здійснюватися після безпосередньої оцінки доцільності впровадження інформаційних систем обліку, а також очікуваних майбутніх вигод від їх застосування.

Отже, застосування інформаційних систем бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах ринкової економіки України є однією з найважливіших засад його ефективного функціонування.

Ефективність роботи бухгалтера, аналітика та управлінця на підприємстві суттєво підвищується завдяки засобам інформатизації та автоматизації документообігу, які дозволяють оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування, редагування і друку вихідних

документів, квартальних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, системі управління щодо ефективності роботи, підвищувати ефективність праці аудиторів, ревізорів.

Автоматизація виключно фінансового та податкового обліку необхідна перш за все самим бухгалтерам для ефективного виконання своїх функцій. І тут використання комп'ютерних програм надає ряд істотних переваг саме щодо бухгалтерського обліку. Впровадження комп'ютерної техніки не передбачає внесення істотних змін у принципи бухгалтерського обліку, проте техніка збору і обробки інформації вдосконалюється. При цьому, як правило, надаються додаткові можливості контролю.

В широкому розумінні метою запровадження автоматизації бухгалтерського обліку є створення автоматизованої системи обробки даних, яка має задані споживчі якості: функціональна повнота, своєчасність, функціональна надійність, адаптивна надійність, економічна ефективність, що забезпечить підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності економічного об'єкта, покращення його техніко-економічних показників через кращу якість управління, соціальних умов через зменшення чисельності працівників, підвищення рівня кваліфікації персоналу та досягнення інших результатів.

На українському ринку на цьому сегменті ПЗ представлено розробки таких фірм, як російські «1С», («1С: Бухгалтерія») і «Парус» («Парус-Підприємство»), вітчизняні розробки фірм «СофтТАКСІ» (X-DOOR), «АБ-Система» («Офіс-2000»), «Імпакт» («Акцент-Бухгалтерія»), «Баланс-Клуб» (SoNet), «Глобал Аудит» («Quasi+Бухгалтерія»), GMS (Office Tools) та деякі інші; у сфері автоматизації торгівлі – фірма «ТРАСКОсофт» (Trade Manager) тощо.

У питаннях створення відділів інформатизації та автоматизації документообігу бухгалтерської служби є багато недоліків, які гальмують розвиток інформаційної мережі, що знижує ефективність нових та новітніх інформаційних технологій. Серед них слід виділити такі:

1) використання різноманітних програмних засобів як нових, так і застарілих, значно ускладнює обслуговування інформаційної системи та знижує ефект її впровадження;

2) усунення окремих недоліків різноманітних програмних засобів може перейти в повсякденну проблему, що потребує створення засобів моніторингу стану всієї інформаційної мережі;

3) відсутність нормативної бази для регулювання автоматизованої форми обліку на вітчизняному рівні.

Нова інформаційна технологія обробки облікових завдань охоплює всі рівні перетворення інформації, починаючи з етапу створення первинного облікового документа і закінчуючи складанням бухгалтерської звітності та її аналізом. Автоматизуються багато бухгалтерські розрахунки, які до цього виконувалися вручну. Наприклад, ведеться автоматичне нарахування усіх видів оплат та утримань із заробітної плати, обчислення сум ПДВ, акцизів, податку з продажу та ін. З огляду на постійне внесення змін до форми бухгалтерської документації, програмні продукти складаються з таким розрахунком, щоб бухгалтер за своїм бажанням зміг сформувати різні нові форми документів, зведень, таблиць.

Таким чином, економічна ефективність інформаційних систем обліку досягається в керуючій системі управління суб'єктів господарювання за рахунок зменшення трудових витрат на виконання обліку як функції управління (прямий ефект) та в керованій - за рахунок економічних наслідків виконання рішень, прийнятих завдяки використанню відповідної облікової інформації (непрямий ефект). Успішне використання великою кількістю підприємств систем «1С: Бухгалтерія» свідчить про здатність цих систем забезпечити своєчасність і достовірність облікової інформації для прийняття управлінських рішень підприємствами та установами. Саме ці характеристики систем обліку є найважливішими для отримання непрямого економічного ефекту. Так, компанія «CISCO» вважає найбільшим своїм досягненням скорочення часу на складання звітності. До впровадження

інтегрованої системи складання звітності здійснювалось протягом 14 діб, після впровадження – за 1,5 години в будь-який момент, коли така необхідність виникає.

Необхідно зазначити, що комп'ютерні системи дають у руки адміністрації широкий набір аналітичних засобів, що дозволяють оцінювати і контролювати діяльність фірми. Наявність додаткового інструментарію забезпечує зміцнення системи внутрішнього контролю в цілому і, таким чином, зниження ризику його неефективності.

Важливим є те, що комп'ютерна обробка припускає використання однакових команд при обробці ідентичних господарських операцій, що практично нівелює ризик появи випадкових помилок, звичайно властивих для ручної обробки інформації.

Таким чином, як свідчить практика впровадження на російських і українських підприємствах, віддачу від інвестицій в автоматизовану систему управління отримують за рахунок:

- наскрізного і своєчасного оперативно-виробничого планування та обліку виробництва, що дозволяє на 20-30% знизити втрати безпосередньо в цехах;
- зменшення рівня запасів на складах – на 20-25% (через 5-6 місяців після запуску системи);
- попередження неврахованих недостач (3-5% від рівня запасів);
- зниження необґрунтованої видачі матеріалів у цехи (на 10-15%);
- зменшення витрат допоміжних матеріалів (на 20-30%);
- зниження собівартості продукції за рахунок скорочення цехових та загальногосподарських витрат – на 3-5%;
- зниження дебіторської заборгованості за рахунок її всебічного, персоніфікованого контролю (на десятки відсотків);
- зменшення необґрунтованих знижок при відвантаженні товару (3-5% відвантажень).

На досліджуваному підприємстві пропонуємо здійснити комплексну автоматизацію бухгалтерського обліку та звітності за допомогою програмного продукту – Парус-Підприємство 7 (модуль «Бухгалтерія»).

Парус-Підприємство 7 проста і зручна, але в той же час потужна повнофункціональна система, призначена для використання на підприємствах різної галузевої спрямованості.

Система поставляється повністю готовою до експлуатації. Вибір засобу розробки цього програмного продукту (Visual FoxPro), обумовлений прагненням надати клієнтові доступний програмний продукт, який не вимагає додаткових СУБД і разом з тим має потужний функціонал, високу швидкість і безліч можливостей.

Система має модульну побудову, тому кожний з модулів може працювати самостійно, але найбільша ефективність використання системи досягається, об'єднанням модулів системи в єдиному інформаційному просторі.

Набір модулів може варіюватися в залежності від потреб клієнта. Використання модулів системи допоможе у вирішенні облікових та управлінських завдань широкому колу фахівців, а саме: бухгалтерам і аудиторам, фахівцям з логістики та постачання, товарознавцям, фахівцям з розрахунку заробітної плати та управління персоналом, менеджерам по роботі з клієнтами та продажу в різних сферах діяльності, фахівцям з маркетингу та зв'язків з громадськістю, обслуговуючому персоналу ресторанного та готельного бізнесу, службі безпеки компанії та ін.

Всі документи та звіти користувач може вивантажувати як в Microsoft Office, так і в безкоштовні аналоги, наприклад, OpenOffice та ін.

«Парус-Бухгалтерія» – простий, але повнофункціональний програмний продукт, який дозволяє автоматизувати бухгалтерський і податковий облік в організаціях малого та середнього бізнесу.

Система володіє наступним набором функцій:

Бухгалтерський облік:

- облік банку та каси;
- облік основних засобів, МНА;
- облік господарських операцій;
- облік матеріальних цінностей;
- облік свідоцтв про відрядження та авансових звітів;
- формування оборотних відомостей різних типів;
- рух коштів по рахунках;
- рух коштів по аналітичних рахунках;
- рух коштів у розрізі проводок;
- рух матеріальних цінностей;
- розрахунки з дебіторами-кредиторами;

Податковий облік:

- облік вхідних та вихідних податкових накладних;
- реєстри отриманих, виданих податкових накладних;
- облік податкового кредиту та податкових зобов'язань.

Бухгалтерська звітність:

- всі звіти, що регламентовані чинним законодавством та аналітична звітність;
- здача звітності у форматі .xml.

Також існує додаткова можливість інтеграції програмного продукту «Парус-Бухгалтерія» з інформаційно-аналітичною системою з законодавства України «Парус-Консультант». З головного меню будь-якого розділу «Парус-Бухгалтерія», можна завантажити список всіх нормативних і законодавчих актів, а також консультацій та роз'яснень фахівців, що регламентують дії користувача в правовому полі України щодо того облікового регістра, з якого була викликана допомога.

На досліджуваному підприємстві для автоматизації обліку доцільно використати програмний продукт «1 С: Підприємство. Версія 8.2».

Висновки за розділом 2

Документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних із рухом малоцінних та швидкозношуваних предметів залежить від варіанту аналітичного обліку, який використовується на підприємстві.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів може будуватися:

- за відповідними субрахунками;
- за місцезнаходженням і матеріально відповідальними особами;
- за окремими предметами, що належать до складу кожної групи малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Зафіксована в первинних документах інформація за технологією облікового процесу підлягає реєстрації та класифікації (групуванню) з метою її систематизації з тим, щоб у кінцевому підсумку стати окремою статтею фінансової звітності або увійти до її складу. Систематизація та групування інформації за окремими об'єктами здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом групування господарських операцій за економічно однорідними ознаками з метою систематичного контролю за наявністю і змінами засобів та їх джерел в процесі господарської діяльності.

Малоцінні матеріальні активи, що відображаються у складі оборотних активів підприємства обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

3.1. Організація аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів

Будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління.

Управлінська діяльність є неможливою без застосування контролю – однієї із його найважливіших функцій. Внутрішній контроль – як функція управління забезпечує постійний зворотній зв'язок між об'єктом управління та суб'єктом управління, забезпечуючи інформування останнього щодо дійсного стану речей на підприємстві.

На нашу думку, контроль, одночасно із обліком та аналізом є взаємопов'язаними, проте відокремленими функціями управління.

Зазначену тезу підтверджують дослідження вчених Пушкаря М.С. і Чумаченка М.Г., які зазначають: «...сам по собі облік так само як аналіз, не виконує контрольної функції, оскільки ця функція належить менеджерам, які відповідають за ефективність використання факторів виробництва, процеси господарської діяльності та фінансовий результат. Облік відповідає лише за своєчасне, повне та якісне виконання обов'язків з генерування інформації та подання її в реальному часі на запит управлінців» [73, с. 126].

Ієрархічне підпорядкування контролю іншим функціям управління обґрунтовують у своїх дослідженнях В.В. Євдокимов, П.О. Куцик, І. Стефаник та С. Бардаш.

Зокрема, В.В. Євдокимов зазначає, що «взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль

виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях. З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю» [28, с. 2].

Куцик П.О. розглядає взаємозв'язок цих систем поєднуючи два попередні підходи, розставляючи дещо відмінні акценти: «система бухгалтерського обліку є, з одного боку, складовою частиною контрольного середовища, а з іншого - інформаційною базою внутрішнього контролю» [44, с. 173].

Стефаник І. та Бардаш С. висловлюють таку позицію: «у межах системи внутрішнього контролю систему бухгалтерського обліку слід швидше розглядати як один з об'єктів внутрішнього контролю, а також джерело інформації» [81].

Отже, досліджуючи співвідношення понять «облік» та «контроль» варто зазначити наступне. Облік є передумовою контрольного процесу, оскільки синтезує фактичні дані про об'єкт контролю, проте не може охоплювати їх аналіз та подальшу обробку інформації для коригування управлінських рішень, що входить до завдань внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішній контроль — це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [98].

Метою системи внутрішнього контролю на будь-якому підприємстві є збір, обробка та групування достовірної інформації про фактичний стан справ підприємства; визначення чинників, що впливають на його діяльність; дослідження умов у яких працює господарюючий суб'єкт; попередження негативного впливу потенційних загроз на діяльність підприємства.

Проведення внутрішнього контролю у структурних підрозділах підприємства покладено керівниками суб'єктів господарювання на керівників структурних підрозділів, штатних контролерів, ревізорів, внутрішніх аудиторів.

Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від рівня компетенції працівників, що виконують функції внутрішнього контролю. Висока компетенція внутрішніх контролерів забезпечується на підприємстві шляхом створення ефективної системи відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів. Такий підхід забезпечує чесність, надійність та високу відповідальність працівників, які виконують контрольні функції.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та застосування системи внутрішнього контролю покладається на керівника підприємства. Саме від нього залежить відповідність системи внутрішнього контролю особливостям господарської діяльності підприємства, її гнучкість та ефективність.

Дієва організація служби внутрішнього контролю передбачає раціональний розподіл обов'язків щодо проведення контрольних функцій на працівників, які займаються внутрішнім контролем. Раціональний розподіл обов'язків та відповідальності між працівниками служби внутрішнього контролю дозволяє виконувати контрольні дії вчасно та ефективно. Нераціональний розподіл обов'язків між контролерами можуть сприяти здійсненню випадкових або навмисних помилок і порушень, а також перешкоджати виявленню таких помилок і порушень.

При розподілі обов'язків між працівниками служби внутрішнього контролю необхідно враховувати, що в обов'язковому порядку треба розділяти:

- можливість вільного доступу до різних видів активів господарюючого суб'єкта;
- потенційні можливості щодо розпорядження активами підприємства, зокрема, права передачі права власності;
- права на здійснення фактів господарського життя від імені господарюючого суб'єкта;

— обов'язки щодо відображення фактів господарського життя у первинних документах та облікових регістрах.

Враховуючи, що внутрішній контроль є обов'язковою функцією управління, при його здійсненні необхідно передбачити можливість виконання наступних завдань:

— надання даних щодо господарських процесів, які відбуваються на підприємстві;

— інформаційне забезпечення тактичних управлінських рішень, узгоджених зі стратегією розвитку підприємства;

— контроль за ефективністю прийнятих рішень, своєчасністю і результативністю їх виконання;

— виявлення і усунення тих умов і факторів, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети;

— коригування діяльності суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів відповідно до загальної стратегії підприємства;

— встановлення того, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Внутрішній контроль може здійснюватися за різними видами:

1) за термінами проведення розрізняють - попередній, поточний (оперативний) і подальший;

2) за способом здійснення він може бути - документальним, фактичним і комбінованим;

3) за формою проведення розрізняють - ревізії, тематичні перевірки, розслідування, службові розслідування.

Досліджуючи особливості проведення внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів як специфічного виду засобів праці на підприємстві варто відзначити, що є певні труднощі.

Неефективність системи внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів позбавляє керівництво підприємства достовірної інформації про фактичний стан цих активів. Така ситуація призводить до значних зловживань з боку безпосередніх користувачів таких активів (крадіжки, використання не в господарських цілях тощо), необґрунтованого підвищення рівня витрат, а також «збоїв» нормального ритму господарської діяльності.

На сьогодні, існує традиційний підхід до проведення контрольних процедур щодо малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів, проте його застосування є виправданим лише за умови невеликих обсягів малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві.

Якщо асортимент, кількість та вартість малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві є значними доцільно використовувати більш прогресивний підхід до організації внутрішнього контролю зазначених активів.

Організація системи внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів у зазначеному випадку має включати наступні етапи:

- 1) порівняння та оцінку факту та нормативного показника;
- 2) ґрунтуючись на першому етапі відбувається перегляд нормативного показника;
- 3) аналіз існуючої системи управління через оцінку адміністративної підпорядкованості, виконуваних функцій та напрямів роботи;
- 4) розробка типових процедур контролю;
- 5) опис можливих шляхів покращення процесу контролю;
- 6) організація контрольного підрозділу [79].

Проте, запропонована Н.Б. Соколовим, система організації внутрішнього контролю не передбачає ідентифікації об'єкту контролю на його початку.

Крім того, Р.Р. Шумило пропонує включити у наведений перелік етапів внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів іще один етап - налагодження внутрішніх зв'язків, оскільки на думку вченої «реалізація системи внутрішньогосподарського контролю як будь-якої іншої функції управління неможлива без налагодження інформаційних зв'язків» [97].

Інший перелік етапів здійснення внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів пропонують І. Стефанюк та С. Бардаша. Вчені зазначають, що внутрішній контроль передбачає визначення та реалізацію: об'єкту контролю; інформаційного середовища; суб'єкту контролю; принципів контролю; контрольних дій; результатів контролю [81].

Такий підхід до системи організації внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів є більш виправданим, оскільки враховує необхідність визначення принципів внутрішнього контролю.

Вичерпний, на нашу думку, перелік принципів внутрішнього контролю, пропонує О.П. Філозоф, до них відносяться принципи:

- спеціалізації і кооперування: «спеціалізація і кооперування передбачають розподіл праці секторів груп контролерів, окремих виконавців і співвиконавців контрольно-аудиторських процедур». Ці два принципи взаємопов'язані між собою тому, що при організації внутрішнього контролю необхідно враховувати спеціалізацію кожного з учасників перевірки, а принцип кооперації необхідний для того, щоб забезпечити співпрацю в групі, яка здійснює перевірку;

- пропорційності: «полягає у додержанні правильного співвідношення інформаційного забезпечення контрольно-аудиторських підрозділів бухгалтерією, фінансовим відділом і обчислювальними центрами з метою забезпечення пропорційності надходження економічної інформації для використання контролерами при перевірці операцій». Описаний вище

принцип забезпечує надходження до аудиторської групи лише тієї інформації, яка необхідна для виконання певного завдання;

- паралельності: «одночасне паралельне виконання контрольно-аудиторських процедур для перевірки різних за змістом господарських операцій». Дотримання даного принципу забезпечує підвищення професійності системи внутрішнього контролю, оскільки дає змогу проконтролювати ті операції, відносно яких не ставилося завдання;

- прямоточності: «дає змогу раціонально організовувати потоки між учасниками контрольно-аудиторського процесу». Раціонально організовані потоки інформації необхідні для ефективного здійснення внутрішнього контролю та забезпечення безперервної роботи підрозділу, який перевіряється;

- безперервності: «відображення підприємницької діяльності у бухгалтерському обліку зумовлює потребу організації безперервного контролю». Даний принцип зумовлює необхідність здійснення внутрішнього контролю з початку діяльності підприємства для забезпечення ефективної його діяльності;

- ритмічності: «забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців». Названий принцип полягає у здійсненні перевірок через певні проміжки часу. Найефективнішим буде здійснювати перевірки в підрозділах тоді, коли на них можливе здійснення найбільшої кількості зловживань, а саме: відділ бухгалтерії слід перевіряти, перевіряючи окремі статті звітності в період, коли слід подавати звітність; відділ кадрів – під час нарахування заробітної плати. Дуже важливою є взаємна перевірка, оскільки це дасть змогу звірити інформацію, подану підрозділом, який підлягає перевірці [95].

Розглянуті принципи організації процесу внутрішнього контролю малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів є основою раціональної його побудови.

Внутрішній контроль малоцінних матеріальних активів у наукових джерелах переважно розглядають у контексті основних засобів, якщо мова йде про малоцінні необоротні матеріальні активи, або запасів, якщо це стосується швидкозношуваних предметів.

Проте, на нашу думку, ідентифікація малоцінних матеріальних активів як об'єктів внутрішнього контролю має здійснюватися більш ретельно. Підходи вчених до визначення об'єктів внутрішнього контролю наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Перелік об'єктів внутрішнього контролю (погляди вітчизняних науковців)

Автор	Об'єкти внутрішнього контролю
Калюга Є.В. [34, с. 141]	1) законність господарських операцій і процесів; 2) доцільність їх здійснення; 3) ефективність використання та стан майна і грошових коштів
Соколов Б.Н. [79]	1) активи (зобов'язання); 2) бізнес-процеси
Бутинець Т.А. [7, с. 34]	1) ресурси; 2) результати; 3) прибуток; 4) фінансові потоки; 5) фінансові операції

Синтезуючи підходи вчених, погодимося із Р.Р. Шумило, яка зазначає, що до об'єктів внутрішнього контролю малоцінних матеріальних активів відносяться:

- 1) процеси, пов'язані із малоцінними матеріальними активами (надходження, використання у місцях експлуатації, ремонти, списання),
- 2) види малоцінних матеріальних активів (швидкозношувані предмети, малоцінні необоротні активи, предмети загального використання, предмети індивідуального використання, відносно змінні, відносно постійні тощо),

3) показники ефективності їх використання (частка витрат на придбання малоцінних матеріальних активів у витратах на придбання запасів та/або основних засобів, коефіцієнт оновлення тощо) [99].

Досліджуючи питання суб'єктів здійснення внутрішнього контролю варто зазначити наступне. Оскільки отримана інформація у результаті проведення внутрішнього контролю малоцінних матеріальних активів є основою для прийняття управлінських рішень, то напрями його проведення визначаються керівництвом підприємства. До завдань системи внутрішнього контролю малоцінних матеріальних активів належать: збереження цінностей; проведення вчасної профілактики засобів праці; формування запитів на заміну застарілих предметів на нові тощо.

Окресливши завдання, що мають бути вирішені у результаті проведення контрольних робіт внутрішній контроль може здійснюватися безпосередньо керівником підприємства – прямий контроль, або уповноваженими посадовими особами – посередницький внутрішній контроль [95, с. 67].

Менеджерів вищого рівня як правило цікавлять сукупні видатки на товаро-матеріальні цінності та їх структура, а отже інформація повинна бути більш синтезованою, не втрачаючи суттєвих деталей.

Проте, слід зауважити, що контроль стану та використання малоцінних матеріальних активів виконують, як правило, менеджери середнього рівня, які відповідають за товарно-матеріальну базу, матеріально-відповідальних осіб тощо.

Менеджери нижчого рівня контролюють більш глобальні показники, а отже система внутрішньогосподарського контролю повинна виконувати такі завдання:

1) оцінка сум придбання малоцінних матеріальних активів за видами, за місцями використання;

2) моніторинг процесу списання цінностей у виробництво за видами малоцінних матеріальних активів, за місцями використання у відповідності до затверджених норм.

Крім здійснення внутрішнього контролю уповноваженими посадовими особами, зокрема, менеджерами вищої та середньої ланки управління, можливим є здійснення такого виду контролю як самоконтроль. Так, Л.В. Нападовська виділяє зазначений вид контролю, поряд із бухгалтерським, адміністративним та внутрішнім аудитом [53, с. 71].

Розглядаючи процес проведення самоконтролю на прикладі малоцінних матеріальних активів можна навести такий приклад. Бухгалтер, здійснюючи, облік малоцінних матеріальних активів в бухгалтерії підприємства відбувається на основі первинних документів наданих постачальниками і внутрішніх актів на списання може не виявити ніяких порушень, якщо документи складені правильно. Проте зловживання можуть бути приховані у надмірних сумах витрат на придбання та списання, які можна виявити, якщо використовувати у практичній діяльності такий вид внутрішнього контролю як самоконтроль. Більш глибокий та вдумливий аналіз господарських операцій, що відображаються у бухгалтерських документах дозволяє попередити можливі порушення та виявити наявні.

Різні суб'єкти внутрішнього контролю потребують різну інформацію щодо стану та руху малоцінних матеріальних активів із різною періодичністю.

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю найнижчого рівня зобов'язані здійснювати контроль за кожною операцією, пов'язаною із малоцінними матеріальними активами, в той час коли для менеджерів нижчого рівня дані можуть бути синтезовані за певний період часу (тиждень, місяць, квартал). Для керівництва найвищого рівня інформація про фактичний стан малоцінних матеріальних активів може подаватись і за більш тривалі періоди часу, проте власне на цьому рівні закладають нормативи витрат на придбання малоцінних матеріальних активів, що служить

відправною точкою для контролю операцій з малоцінними матеріальними активами.

Розглядаючи види внутрішнього контролю за тривалістю контролю (безперервний, періодичний, раптовий) та за повнотою охоплення об'єкта контролю (суцільний і вибірковий), варто відзначити їх чітке співвідношення із суб'єктами контролю.

Безперервний та суцільний контроль здійснюють на найнижчому рівні - матеріально-відповідальні особи, закріплені за малоцінними матеріальними активами.

Періодичний контроль забезпечує менеджмент середнього рівня через систему періодичної звітності, яку повинні складати матеріально-відповідальні особи.

Застосування раптового контролю малоцінних матеріальних активів можливе з метою оцінки ефективності роботи періодичного контролю та, в основному, притаманне менеджерам середньої ланки управління за розпорядженням топ-менеджерів.

Налагодження ефективної системи подання та використання інформації щодо малоцінних матеріальних активів потребує раціональної організації праці посадових осіб, що виконують контрольні функції. Одним із напрямів підвищення ефективності виконання контрольних функцій усіма суб'єктами системи внутрішнього контролю є раціональний поділ обов'язків. Розмежування посадових обов'язків стосовно контролю малоцінних матеріальних активів та налагодження системи внутрішньої звітності є основою для створення належного інформаційного середовища контролю малоцінних матеріальних активів.

Визначення обов'язків контролюючих суб'єктів передбачає попереднє встановлення переліку контрольних дій, що будуть виконуватися ними. У випадку створення системи внутрішнього контролю малоцінних матеріальних активів доцільним є розподіл контрольних дій за часовою ознакою на:

- попередні контрольні дії;
- поточні контрольні дії;
- наступні контрольні дії.

Зміст попереднього контролю полягає у перевірці об'єктів контролю до моменту прийняття управлінських рішень. Мета його здійснення - попередження незаконних дій та прийняття неефективних управлінських рішень. Попередній контроль малоцінних матеріальних активів полягає у нормуванні витрат на використання цих активів та інтеграцію цих норм у загальні бюджети по підприємству.

Поточний контроль здійснюють в процесі виконання операцій, який делегований матеріально-відповідальним особам у формі періодичного моніторингу за дотриманням технічних умов використання малоцінних матеріальних активів, а також менеджери нижчого рівня на основі короткотермінових внутрішніх звітів.

Наступний контроль або ретроспективний передбачає перевірку операцій, що вже відбулися. Цей вид контролю дозволяє встановити відхилення від встановлених параметрів (норм), якими для малоцінних матеріальних активів є витрати на придбання, амортизація, темпи списання тощо.

До методичних прийомів, що можуть бути використані у процесі здійснення контрольних дій належать: обстеження, перевірка, експертиза. Інформаційне забезпечення системи внутрішнього контролю малоцінних матеріальних активів складається із: документальних джерел (первинні та зведені документи, реєстри кількісного та вартісного обліку), фактичних даних (інвентаризаційні дані), а також даних, що отримують за допомогою застосування спеціалізованих комп'ютерних програм. Враховуючи вищезазначене відобразимо схему організації контролю малоцінних матеріальних активів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Схема організації внутрішньогосподарського контролю малоцінних матеріальних активів [97]

Схема організації внутрішньогосподарського контролю малоцінних матеріальних активів починається із виявлення ризиків пов'язаних із використанням малоцінних матеріальних активів, після чого відбувається ідентифікація конкретних об'єктів контролю. У результаті проведеного дослідження встановлено, що об'єктами внутрішнього контролю є процеси, види малоцінних матеріальних активів, показники ефективності використання малоцінних матеріальних активів. Після вивчення об'єктів системи внутрішнього контролю визначають осіб які будуть здійснювати контрольні функції. При здійсненні контрольних дій суб'єкти контролю, в обов'язковому порядку, мають враховувати принципи, що покладені в основу функціонування системи внутрішнього контролю. Після цього суб'єкти контролю розподіляють між собою обов'язки відповідно до

положення в організаційній структурі підприємства, а також на цьому етапі відбувається налагодження інформаційних зв'язків між ними та виконання контрольних дій.

Звичайно найбільш ефективним способом здійснення внутрішнього аудиту є створення окремого структурного підрозділу – служби внутрішнього контролю. Тоді внутрішній контроль за малоцінними матеріальними активами можна включити до переліку посадових обов'язків осіб, що займаються контролем запасів (щодо контролю за малоцінними та швидкозношуваними предметами) та контролем необоротних активів (щодо контролю за малоцінними необоротними матеріальними активами). Проте, для раціональної організації контролю малоцінних матеріальних активів створити широкомасштабну і ефективно діючу систему спеціальних контрольних підрозділів досить складно. Це пов'язано з наступними аспектами: існуванням багатьох ділянок фінансово-господарського циклу, що потребують контролю; високими професійними вимогами до контролерів, які повинні мати кваліфікацію, в крайньому випадку, не нижчу, ніж кваліфікація працівників, діяльність яких перевіряється; високими моральними вимогами до контролерів, оскільки від якості їх роботи залежить доцільність прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства, а отже і напрями його розвитку. Нині можливості контролю малоцінних матеріальних активів, використовуються недостатньо, адже вони не в повній мірі відповідають вимогам наукового управління з причин методологічного, методичного і організаційного порядку. Недостатність, а в основному, повна відсутність, необхідної нормативно-правової бази внутрішнього контролю щодо професійної підготовки, аналітичних здібностей, належної кваліфікації співробітників контрольної служби зумовлює певні труднощі в підприємствах, що прийняли рішення створити відокремлену службу внутрішнього контролю, зокрема щодо її організаційної форми.

Виходячи із економічної недоцільності введення додаткових необов'язкових структурних підрозділів підприємства в умовах зростаючої

економічної кризи, а саме до таких відноситься служба внутрішнього контролю, контрольні функції покладаються на керівника підприємства, головного бухгалтера, матеріально-відповідальних осіб. У такому випадку великого значення набуває проблема самоконтролю – для працівників, які безпосередньо відповідають за стан та рух малоцінних матеріальних активів підприємства, а також набуття навичок здійснення контролюючої роботи керівником та головним бухгалтером підприємства. Після отримання результатів контролю відбувається повторний перегляд ризиків пов'язаних із використанням малоцінних матеріальних активів, що є свідчення того, що система внутрішньогосподарського контролю перебуває у процесі постійного вдосконалення.

Отже, у результаті дослідження нами виявлено різні підходи до організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. З метою реалізації цієї системи щодо малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів на практиці, постала необхідність у розробці більш точної схеми організації. Викладений підхід забезпечує врахування конкретних проблем, що виникають під час використання малоцінних матеріальних активів на підприємстві, створює умови для розподілу обов'язків між суб'єктами контролю та спрямовує на використання оптимальних методик для реалізації контролю.

3.2. Методика аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів

Відповідно до вищенаведеної схеми організації внутрішнього контролю малоцінних матеріальних активів спочатку визначимо об'єкти внутрішнього аудиту малоцінних матеріальних активів.

Об'єкти внутрішнього аудиту формуються, виходячи з цілей, які необхідно досягти аудитору при проведенні дослідження операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Об'єкти внутрішнього аудиту операцій щодо малоцінних матеріальних активів

Джерелами інформації для операцій з малоцінними матеріальними активами є:

- 1) розпорядчий документ про облікову політику підприємства з відповідними додатками;
- 2) первинні документи з обліку малоцінних матеріальних активів;
- 3) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку малоцінних матеріальних активів;
- 4) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські звіти та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 5) звітність, у якій міститься інформація щодо малоцінних матеріальних активів.

Аудиторська перевірка малоцінних матеріальних активів починається з встановлення правомірності їх визначення підприємством.

Під час перевірки правильності обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (рахунок 22), аудитору слід пам'ятати, що їх рух обліковується з використанням таких самих методів, як і запасів.

При передачі малоцінні та швидкозношувані предмети в експлуатацію їх списують з балансу на витрати діяльності та ведуть оперативно-кількісний облік.

Внутрішній аудитор перевіряє правильність ведення обліку малоцінних матеріальних активів на місцях їх використання, у цехах, відділах тощо, звертаючи особливу увагу на дотримання встановлених норм безоплатної видачі робітникам і службовцям спеціального одягу та взуття й запобіжних пристроїв, а також на дотримання строків їх експлуатації.

Для перевірки дотримання нормативів та строку використання спеціального одягу, взуття, інструменту можна використати робочий документ, наведений у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Вибіркова перевірка дотримання нормативів та строку використання спеціального одягу, взуття, інструменту

№	Перелік спеціального одягу, взуття, інструменту	Кому видано		
		ПІБ особи	Кількість	
			Фактично видано	За нормами
1	2	3	4	5

Продовж. табл. 3.1

Документ		Списано				
Дата	№	Дата	№	Підстава для списання	Відображено в обліку	
					Дт	Кт
6	7	8	9	10	11	12

Аудитор має виявити випадки дострокового списання малоцінних матеріальних активів або списання їх при звільненні працівників.

Для перевірки використання малоцінних та швидкозношуваних предметів можна використати робочий документ, наведений у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Вибірка списання малоцінних та швидкозношуваних предметів за напрямками

Місяць	Відпущено зі складу малоцінних та швидкозношуваних предметів для власних потреб				
	Капітальне будівництво	Виробництво продукції	Загально-виробничі потреби	Виконання досліджень та розробок	Адміністративні потреби
1	2	3	4	5	6
Разом					

Відпущено зі складу малоцінних та швидкозношуваних предметів для власних потреб			Передано до статутного фонду іншого підприємства	Реалізовано	Списано нестачі	Безоплатно передано	Списана уцінка	Разом
Забезпечення збуту продукції	Операційна діяльність	Утримання об'єктів ЖКГ та соціально-культурного призначення						
7	8	9	10	11	12	13	14	15

Під час перевірки правильності нарахування зносу спеціальних інструментів і пристроїв потрібно встановити правомірність використання норм списання, а також повноту погашення їх вартості до закінчення випуску виробів, для виготовлення яких вони призначені. Крім того, при проведенні внутрішнього аудиту, аудитор при перевірці актів на списання малоцінних необоротних матеріальних активів має встановити повноту оприбуткування залишків від їх ліквідації.

У бухгалтерському обліку основні господарські операції, пов'язані з рухом малоцінних матеріальних активів, мають бути відображені так, як показано в розділі 2.

Для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», операція з передачі малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію відображується таким записом:

Д-т 80 «Матеріальні витрати»

К-т 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»;

Д-т 23 «Виробництво»

К-т 80 «Матеріальні витрати».

Правильність оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів, придатних для експлуатації, що були повернуті на склад, аудитор встановлює за їх відображенням у бухгалтерському обліку на дебеті рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» і кредиті рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Аудитору необхідно з'ясувати виконання статті 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», якою передбачено, що підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язані провести інвентаризацію активів і зобов'язань. Тому інвентаризації підлягають усі існуючі малоцінні та швидкозношувані предмети (тобто не списані з обліку) як на складі, так і ті, що обліковуються кількісно в експлуатації. Необхідно встановити достовірність відображення результатів інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів в обліку, якщо виявлена недостача, то їх необхідно відображати відповідно до пункту 27 П(С)БО 9 «Запаси», зокрема вартість повністю витрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) малоцінних та швидкозношуваних предметів списується на витрати звітного періоду, і до прийняття рішень про конкретних винних осіб зазначена вартість відображається в балансовому обліку.

Відображаючи в бухгалтерському обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, аудитор повинен керуватися відповідним положенням (стандартом), а також планом рахунків та інструктивними документами. Аудит установлює відповідність синтетичного обліку й аналітичного.

Нестача малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають на складі, виявлена під час інвентаризації, відображається у такий спосіб: Д-т 947, К-т 22, віднесена на витрати поточного періоду сума ПДВ на вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, яких бракує, - Д-т 949, К-т 641; віднесені на фінансовий результат (недостача малоцінних та швидкозношуваних предметів: Д-т 791, К-т 947; віднесена сума недостачі малоцінних та швидкозношуваних предметів на конкретну особу: Д-т 375, К-т 716) й одночасно Д-т 716, К-т 641 на суму ПДВ, пов'язану з відшкодуванням винною особою.

Сума недостачі погашена винною особою через:

- утримання (за заявою) із заробітної плати: Д-т 661, К-т 375;

- внесення грошових коштів до каси підприємства: Д-т 301, К-т 375.

Типові помилки під час здійснення операцій з малоцінними матеріальними активами можуть бути такі:

- незадовільна організація складського господарства та зберігання цінностей;
- завищення собівартості придбаних малоцінних матеріальних активів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестачі;
- неповне оприбуткування малоцінних матеріальних активів, що надійшли;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестача, надлишок, присвоєння малоцінних матеріальних активів;
- помилки та підробки в документах;
- підміна нових малоцінних матеріальних активів старими;
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку;
- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок малоцінних матеріальних активів та їх відображення в обліку.

Типові недоліки в проведенні інвентаризації:

- порушення строків проведення інвентаризації;
- нерівномірний їх розподіл за календарними періодами;
- порушення принципу раптовості;
- неякісне проведення інвентаризації, а саме:
 - недотримання правил перевірки вимірювальних пристроїв перед початком інвентаризації;
 - включення в опис насправді неперевірених залишків цінностей;
 - відпуск та приймання малоцінних матеріальних активів під час проведення інвентаризації без спеціальних позначок у первинних документах;
 - недотримання правил перевірки цін в описах;

- недбале оформлення документів, а саме:
- відсутність прізвищ, ім'я та по-батькові матеріально відповідальних осіб та членів комісії на інвентаризаційному описі та порівняльній відомості;
- відсутність дати проведення інвентаризації, відсутність порівняльної відомості;
- відсутність загальних підсумків кількості та суми за описом;
- недостатньо інформації про вид матеріальних цінностей, сорт;
- проведення інвентаризації некомпетентними в її проведенні особами.

3.3. Необхідність застосування внутрішнього аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів на вітчизняних підприємствах

В умовах ринкової економіки для підприємств посилюється необхідність здійснення ефективного поточного контролю фінансово-господарської діяльності. Безліч підприємств страждають від неефективного використання ресурсів, недостатньої кваліфікації кадрів для прийняття управлінських рішень, що, як правило, призводить до як випадкового, так і навмисного перекручення даних у звітності.

В період посилення конкурентного тиску з боку вітчизняних та іноземних фірм, виникає усвідомлена необхідність підвищення ефективності процесу управління підприємством. Подібні проблеми можна вирішити шляхом належної організації внутрішнього аудиту, який може стати одним із найбільш ефективних інструментів внутрішньогосподарського контролю та конкурентною перевагою у бізнесі.

Створення служби внутрішнього аудиту у структурі управління, на нашу думку, дозволить не лише оперативно оцінювати ситуацію у різних ланках управління та виробництва, прогнозувати її подальший розвиток й

ефективно управляти процесами, але й упорядкувати методи збору та обробки необхідної інформації.

Проведене дослідження у частині наявності усвідомленої необхідності у вирішенні проблем компанії службою внутрішнього аудиту та потреби організації цієї служби на підприємствах України засвідчило, що 87% компаній загалом здійснюють внутрішні перевірки (з різним ступенем деталізації та суб'єктами контролю), а 7% – планують створення служби внутрішнього аудиту. Найзначнішими причинами відмови керівництва від впровадження зазначеної служби були названі проста структура операцій на підприємстві; відсутність кваліфікованих фахівців; не оцінені гідно переваги внутрішнього аудиту (тобто низький менталітет керівництва).

На практиці є ситуації, коли завданням внутрішнього аудиту стає здійснення контрольно-ревізійної діяльності і підпорядковується така служба виконавчому органу компанії. У цьому випадку йдеться не про службу внутрішнього аудиту, а про ревізійну комісію, метою якої є здійснення контролю відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства вимогам українського законодавства.

Виходячи з досліджень Міжнародного інституту внутрішнього аудиту, майже 55% керівників служб внутрішнього аудиту провідних підприємств в економічно розвинутих країнах підзвітні аудиторському комітету, який діє при раді директорів компанії, приблизно 22% – виконавчому керівництву і майже 25% – фінансовому директору або контролеру. В Україні схожа практика, але є і своя специфіка. Внутрішній аудит в організаційному плані повинен підпорядковуватися більш високому рівню управління, ніж об'єкт перевірки.

Ефективний внутрішній аудит може знизити витрати компанії на зовнішній аудит, якщо зовнішній аудитор буде мати можливість покладатися на результати роботи внутрішнього аудиту, що скоротить обсяг аудиторських процедур, виконуваних зовнішнім аудитором. Також важливо врахувати, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора компанії

для проведення внутрішніх аудитів, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із першорядних чинників у роботі зовнішнього аудитора. Деякі відмінності зовнішнього та внутрішнього аудиту представлені в табл. 3.3 [92, с. 55].

Таблиця 3.3

Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту

Критерії порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Мета	Висловлення думки про достовірність фінансової звітності підприємства	Підвищення ефективності діяльності підприємства
Користувачі (замовники)	Зовнішні: потенційні інвестори, кредитори тощо. Внутрішні: власники	Внутрішні: Рада директорів, менеджери всіх рівнів
Об'єкт аудиту	Фінансово – бухгалтерська звітність підприємства	Система внутрішнього контролю, управління ризиками, корпоративне управління
Специфіка	Фокусується на операціях та подіях, які можуть матеріально вплинути на фінансову звітність підприємства. Не розглядає питання економічної обґрунтованості управлінських рішень	Фокусується на подіях, що перешкоджають ефективному досягненню компанією поставлених цілей. Дає оцінку економічної обґрунтованості управлінських рішень

Внутрішній аудит, безперечно, поняття не нове, проте реальна необхідність здійснення його на підприємстві була усвідомлена підприємцями в останні десятиліття.

По-перше, очевидним є те, що використання системи внутрішнього аудиту може підвищити ефективність управління компанією.

По-друге, проблеми великих зарубіжних корпорацій свідчать про те, що зовнішній аудит може давати серйозні збої, внаслідок яких зазнають банкрутства навіть найбільші фірми.

По-третє, наявність у компанії хорошого корпоративного управління, одним з невід'ємних ланок якого стає внутрішній аудит, – позитивний сигнал для потенційних інвесторів і кредиторів, що підвищує інвестиційну привабливість компанії.

В українській економіці до вищеназваних чинників додається низка інших: бажання власників та менеджменту упорядкувати організаційну структуру, що дозволить істотно економити коштів компанії, можливості виходу на міжнародні ринки капіталу диктують компаніям необхідність створення служб внутрішнього аудиту (наприклад, правила найбільших фондових бірж передбачають наявність у компанії внутрішнього аудиту як обов'язкова умова внесення цінних паперів компанії в котирувальні списки біржі) [81].

Варто зауважити, що, насамперед, адміністрація фірми потребує своєчасної та достовірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Саме тому інформація внутрішнього аудиту разом із даними обліку та аналізу першочергово використовується з метою прийняття управлінських рішень. Економічну безпеку на підприємстві забезпечують або керівник, що бере на себе основні функції управління, або менеджер. У тих випадках, коли власники підприємства одночасно є і менеджерами фірми і повністю контролюють всі аспекти бізнесу, в наявності функції внутрішнього аудиту може не бути потреби. Проте зі зростанням розмірів компанії та підвищенням складності процесів управління у власників-менеджерів можуть виникати певні проблеми з багатовекторним контролем, тобто контролем усіх аспектів підприємницької діяльності. Або є менеджер, для якого контроль є повсякденною роботою може з часом втрачати пильність та не вслідкувати за як незначними так і масштабними недоліками діяльності фірми. Ось тоді внутрішній аудит виявиться дуже корисний. Проте, вітчизняні керівники переважно нехтують можливістю створення служби внутрішнього аудиту з метою економії коштів, не усвідомлюючи всі переваги її діяльності.

Рішення про створення служби внутрішнього аудиту приймають, як правило, власники. Визначається це рішення багатьма чинниками, до яких насамперед належать поділ функції управління бізнесом, наявність

розгалуженої мережі філій компанії, рівень ризиків, властивих діяльності підприємства.

Сутність внутрішнього аудиту розкривається в основних його характеристиках:

- незалежність і об'єктивність: незалежність – в даному випадку поняття організаційне, яке значною мірою визначається рівнем підпорядкованості служби внутрішнього аудиту в компанії, а під об'єктивністю розуміється індивідуальна якість внутрішнього аудитора – неупередженість в оцінках та висновках;

- вдосконалення діяльності організації – метою внутрішнього аудиту, як випливає з визначення, є вдосконалення діяльності організації. Варто розрізняти: не виявлення порушення і помилки для подальших висновків і покарання винних, а побачити і оцінити ризики, слабкі сторони в роботі організації і дати рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності систем і процесів;

- надання гарантій і консультацій – сутність діяльності внутрішнього аудиту полягає в наданні гарантій і консультацій замовникам (клієнтам) внутрішнього аудиту. При цьому сфера надання гарантій і консультацій за останні роки істотно розширилася і на сьогоднішній день включає наступні області: управління ризиками, внутрішній контроль, корпоративне управління [37, с. 95].

Внутрішній аудит у ринкових умовах господарювання відіграє роль спеціалізованої служби, хоча не виділений як структурний підрозділ обліково-фінансової служби, а є лише частиною внутрішньогосподарського контролю. На вибір структури внутрішнього аудиту впливають такі фактори, як розміри підприємства, його організаційно-правова форма, обсяги виробництва.

Роль внутрішнього аудиту є, безсумнівно, великою, адже він вирішує для клієнта наступні задачі: вивчає систему контролю активів, перевіряє відповідність діючого контролю політиці компанії, аналізує ситуації ризику і

попередження банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, приймає інші міри, що сприяють розвитку компанії.

Внутрішній аудит виконує роль діагностичного засобу в управлінні підприємством, адже внутрішні аудитори проводять експертну оцінку тих процесів, що мають місце на підприємстві, оцінюючи облікову політику, правильність реєстрації господарських процесів, правильність перенесення даних до реєстрів бухгалтерського обліку, а потім і до звітних форм, діяльність внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється структурними підрозділами підприємства.

Внутрішній аудит має функціонувати як незалежна діяльність на підприємстві. Метою внутрішнього аудиту є сприяння ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство. Основне завдання внутрішнього аудиту – забезпечити ефективність функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, а також захистити законні майнові інтереси підприємства та його власників [37; с. 96-97]. На жаль, система внутрішнього контролю, що функціонує на сьогодні в Україні, недосконала та не справляється з поставленими перед нею завданнями. В Україні майже відсутнє методичне забезпечення внутрішнього аудиту, що приводить до зниження його ефективності. Лише використання сучасних інструментів контролю і управління дають підприємствам можливість підвищення результативності їх діяльності та розвитку бізнесу [48, с. 56].

В процесі аналізу впливу внутрішнього аудиту на фінансово-господарську діяльність підприємств, що полягав у дослідженні конкретних його функцій, визначено, що діяльність служби внутрішнього аудиту впливає на ефективність діяльності підприємства. Внаслідок врахування пропозицій працівників цього відділу підприємство заощаджує грошові кошти, уникає штрафних санкцій з боку контролюючих органів, посилює трудову дисципліну, контроль за використанням грошових і матеріальних ресурсів, підвищує кваліфікаційний рівень працівників бухгалтерії, складає достовірну

фінансову, податкову та статистичну звітність, формує облікову політику тощо.

Процес заощадження грошових коштів підприємств має вплив на показники їх ліквідності (абсолютної, проміжної та загальної, величину чистого оборотного капіталу), платоспроможності (коефіцієнта забезпечення власними оборотними коштами, коефіцієнта маневреності власного капіталу), ділової активності (коефіцієнта оборотності активів), рентабельності активів, оскільки при розрахунку цих показників у чисельнику використовується величина грошових коштів або оборотних активів підприємства, іноді – величина всіх активів суб'єкта господарювання.

Уникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів зменшує витрати підприємства, а тому підвищуються показники рентабельності активів, власного капіталу, продаж, оскільки менша величина витрат збільшує суму чистого прибутку, який при розрахунках показників рентабельності відображається в чисельнику. Величина витрат також має відношення до величини балансового прибутку, який у свою чергу є складовою власного капіталу. З огляду на це, витрати впливають на всі показники, де використовується власний капітал підприємства, зокрема, показники платоспроможності (автономії, фінансування, маневреності власного капіталу), ділової активності (коефіцієнт оборотності власного капіталу), рентабельності власного капіталу тощо [93, с. 11]. Тобто, з огляду на вищесказане, не дивно що внутрішній аудит називають «сімейним лікарем для компанії».

Варто зазначити, що перед системою внутрішнього аудиту ставляться все більш масштабні завдання, підвищуються вимоги до нього і, відповідно, зростає навантаження на внутрішніх аудиторів. У процесі дослідження проблем становлення та перспектив розвитку внутрішнього аудиту в Україні виокремлено такі: відсутність центрального незалежного органу, який би розробляв рекомендації з організації внутрішнього аудиту, методичні вказівки внутрішнім аудиторам, визначав би їхні функції, повноваження,

права, обов'язки та відповідальність; відсутність на підприємствах внутрішніх документів щодо діяльності внутрішніх аудиторів.

Обґрунтовано, що внутрішній аудит впливає на фінансово-господарську діяльність підприємств шляхом перевірки інформації, яка використовується при складанні звітності, попередженні помилок в обліку, раціонального використання ресурсів, покращення фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, попередження та усунення зловживань, покращення фінансового стану підприємств, прогнозу їхньої діяльності, уникнення ризиків припинення діяльності підприємств, отримання збитків, погіршення конкурентоспроможності на ринку. Виконання пропозицій внутрішніх аудиторів дозволить підприємству уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів, посилити трудову дисципліну, контроль за використанням грошових і матеріальних ресурсів, підвищити кваліфікаційний рівень працівників бухгалтерії, скласти достовірну звітність, формувати облікову політику тощо.

Позитивні результати впливу внутрішнього аудиту вказують на важливість його ролі та значення у здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємств. Основні результати ефективної роботи служби внутрішнього аудиту полягають у підтвердженні достовірності та повноти інформації при складанні річної звітності, попередження помилок у бухгалтерському обліку, раціональному використанні матеріальних ресурсів, покращенні фінансової дисципліни матеріально-відповідальних осіб, попередженні зловживань, покращенні фінансового стану підприємства, прогнозованості його діяльності та уникнення ризиків [93, с. 14-15].

Керівництво компаній зацікавлене в тому, щоб фахівці служби внутрішнього аудиту не тільки проводили перевірки за фактом бізнес-операцій, а й аналізували напрями розвитку в майбутньому. Вони повинні здійснювати аналіз стратегічних ініціатив організації, а також консультування з питань підвищення ефективності діяльності. Керівництво компаній очікує цього вже сьогодні.

Крім того, служба внутрішнього аудиту має виступати в ролі стратегічного консультанта. Виконуючи функцію стратегічного консультанта, фахівці служби внутрішнього аудиту можуть:

- виявляти можливості для оптимізації витрат в рамках всієї організації
- надавати рекомендації з підвищення ефективності діяльності
- висловлювати думку щодо окремих областей управління ризиками.

Запровадження системи внутрішнього аудиту на підприємстві має позитивні та негативні риси.

Позитивними рисами організації внутрішнього аудиту на підприємстві є те, що:

- 1) внутрішній аудит допомагає забезпечити ефективність діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства;
- 2) удосконалює систему бухгалтерського обліку і сприяє підвищенню ефективності роботи;
- 3) контролює реалізацію, надходження грошових коштів, придбання товарів і послуг тощо;
- 4) зміцнює фінансовий стан підприємства.

Негативними рисами організації внутрішнього аудиту на підприємстві є:

- 1) відсутність законодавчої бази;
- 2) підвищення професійної компетенції фахівців з аудиту відповідно до сучасних вимог, бо для ведення сучасного аудиту необхідні не тільки великі управлінські, фінансові, технічні зусилля, а й спеціальні знання людських аспектів організації виробництва, висока кваліфікація в галузі трудового права, уміння користуватися соціально-економічними показниками й інші знання у сфері управління трудовими ресурсами;
- 3) в Україні питання організації процесу внутрішнього аудиту досліджено на недостатньому рівні, оскільки відсутній практичний аспект висвітлення даного питання.

Оцінка ефективності та якості функціонування служби внутрішнього аудиту на сьогодні ґрунтується на таких показниках, як кількість виконаних перевірок, суми встановлених незаконних виплат та крадіжок, дотримання строків проведення перевірок, суми штрафів та пені, якої уникло підприємство, число проведених профілактичних заходів. Але ці показники не дають повної та об'єктивної оцінки діяльності служби.

Тому оцінку діяльності внутрішнього аудиту доречно доповнити системою показників, в основу яких покладається ступінь (рівень) досягнення головного завдання - підтвердження функціонування бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю:

- рівень управління аудиторським контролем (кількісний та якісний стан працівників, використання робочого часу, наявність відповідного методичного забезпечення, ступінь завантаження аудиторів в цілому та за окремими видами робіт тощо);

- оцінка результатів та ефективності аудиторського контролю (сума виявлених незаконно витрачених коштів, стягнення матеріальних збитків, скорочення непотрібних асигнувань, зниження штрафних санкцій, стягнення боргу з винних осіб тощо);

- встановлення резервів зростання ефективності (поліпшення використання робочого часу, вдосконалення професійної підготовки, методів та технічних заходів контролю, інформаційно-правове забезпечення тощо).

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Шлях» за 2016-2018 рр. аудиторські перевірки не проводилися, проте, доцільним, на нашу думку, є проведення внутрішнього аудиту. Тобто, виходячи з вищезазначеного, можна з впевненістю стверджувати, що внутрішній аудит відіграє значну роль в процесі управління підприємством. Він дозволяє перманентно володіти актуальною інформацією про фінансовий стан компанії, а не тривожно очікувати на перевірки зовнішніх аудиторів. Звичайно, повністю замінити незалежний аудит служба внутрішнього аудиту фірму не в змозі. Проте, всі функції покладені на внутрішніх аудиторів мають зазвичай превентивний

характер, а отже виявляють всі дестабілізуючі чинники до їх негативного впливу на діяльність підприємства. Загалом, внутрішній аудит має велике значення для всієї управлінської ланки господарюючого суб'єкта.

Висновки за розділом 3

Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від рівня компетенції працівників, що виконують функції внутрішнього контролю. Висока компетенція внутрішніх контролерів забезпечується на підприємстві шляхом створення ефективної системи відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів. Такий підхід забезпечує чесність, надійність та високу відповідальність працівників, які виконують контрольні функції.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та застосування системи внутрішнього контролю покладається на керівника підприємства. Саме від нього залежить відповідність системи внутрішнього контролю особливостям господарської діяльності підприємства, її гнучкість та ефективність.

Джерелами інформації для операцій з малоцінними матеріальними активами є:

- 1) розпорядчий документ про облікову політику підприємства з відповідними додатками;
- 2) первинні документи з обліку малоцінних матеріальних активів;
- 3) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку малоцінних матеріальних активів;
- 4) акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські звіти та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 5) звітність, у якій міститься інформація щодо малоцінних матеріальних активів.

Аудиторська перевірка малоцінних матеріальних активів починається з встановлення правомірності їх визначення підприємством.

Під час перевірки правильності обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (рахунок 22), аудитору слід пам'ятати, що їх рух обліковується з використанням таких самих методів, як і запасів.

При передачі малоцінні та швидкозношувані предмети в експлуатацію їх списують з балансу на витрати діяльності та ведуть оперативно-кількісний облік.

ВИСНОВКИ

Малоцінні та швидкозношувані предмети є важливою складовою матеріальних активів, що використовуються у господарській діяльності. До малоцінних та швидкозношуваних предметів відносяться активи, строк корисного використання менше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік, та які за своїм економічним змістом можуть бути віднесені до малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Оцінка малоцінних матеріальних активів у системі бухгалтерського обліку регламентується низкою нормативно-правових актів, серед яких Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Податковий кодекс України. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків та Інструкцію до нього, тощо.

Суб'єктом дослідження виступає ТОВ «Шлях», що засноване на приватній власності, як юридична особа. Метою діяльності підприємства є отримання прибутку. Воно створено згідно вимог чинного законодавства України і у своїй діяльності керується ними, Статутом, внутрішніми нормативними актами. Відповідальним за фінансово-господарську діяльність та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є директор та бухгалтер. Штатний розклад підприємства розроблений, виходячи з задач підприємства та об'ємів діяльності. Бухгалтерський облік досліджуване підприємство веде безперервно з дня його державної реєстрації.

На досліджуваному підприємстві аналітичні функції покладено на бухгалтера. Ним проводиться аналіз фінансового стану та ефективності діяльності на підставі показників фінансової звітності, що складається за скороченою формою.

Підходи до оцінки малоцінних матеріальних активів на різних етапах облікового процесу відображуються у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. При складанні розпорядчого документу про облікову

політику підприємству доцільно вказати наступні елементи облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів: номенклатура малоцінних і швидкозношуваних предметів; порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) малоцінних та швидкозношуваних предметів (до 12 місяців); організація оперативного кількісного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів за місцем експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання; оцінка надлишків малоцінних та швидкозношуваних предметів при інвентаризації; порядок обліку і методика оцінки малоцінних та швидкозношуваних предметів, що були у вжитку.. Відповідно до змін у чинному законодавстві на ТОВ «Шлях» доцільно внести зміни до Наказу про облікову політику.

При оприбуткуванні малоцінних матеріальних активів доцільно враховувати і їх вартісний критерій, оскільки іноді до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів потрапляють активи, вартість яких є значною, а інформація щодо їх стану та руху суттєвою для прийняття управлінських рішень. Тому використання поняття «малоцінні» до зазначених активів є недоцільним.

Виходячи із вищезазначеного пропонуємо змінити назву рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» на 22 «Швидкозношувані предмети». У межах зазначеного рахунку виокремити два субрахунки:

1) 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», призначений для обліку швидкозношуваних предметів із терміном використання менше одного року та вартістю менше 200 грн.; у межах субрахунку 221 можуть бути відкриті аналітичні рахунки із наступними назвами 221.1 «Канцелярські товари»; 221.2 «МШП загальногосподарського призначення»; 221.3 «Миючі засоби» тощо;

222 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети», призначений для обліку швидкозношуваних предметів із терміном використання менше одного року та вартістю, що дорівнює або більш 200 грн., у межах

субрахунку 222 можуть бути відкриті аналітичні рахунки із наступними назвами:

- 222.1 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети на складі»;
- 222.2 «Дорогоцінні швидкозношувані предмети в експлуатації»;
- а у їх межах відкривати наступні аналітичні рахунки другого порядку:
- 222.11 «Інструменти на складі»;
- 222.21 «Інструменти в експлуатації»;
- 222.12 «Комплектуючі на складі»;
- 222.22 «Комплектуючі в експлуатації»;
- 222.13 «Засоби індивідуального захисту на складі»;
- 222.23 «Засоби індивідуального захисту в експлуатації» тощо.

Вартісну межу між малоцінними та дорогоцінними швидкозношуваними предметами – у даному випадку 200 грн., варто включити до елементів облікової політики та зазначати у розпорядчому документі про облікову політику. Підприємство може обрати вартісну межу між малоцінними та дорогоцінними швидкозношуваними предметами, що відрізняється від запропонованої, якщо це сприятиме більш достовірному відображенню облікової інформації на конкретному підприємстві.

Однією з функцій управління окремим суб'єктом є внутрішній контроль, суб'єкти якого здійснюють порівняння планових і фактичних значень параметрів, проводять аналогію із зовнішнім економіко-правовим середовищем, виявляють відхилення в параметрах, роблять оцінку небезпечності розміру відхилень для суб'єкта господарювання, виявляють фактори, що викликали відхилення, а також визначають ступінь їх впливу, проводять підготовку інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Дослідження методики контролю малоцінних матеріальних активів дало змогу виявити перелік типових порушень, що можуть мати місце при відображенні інформації про стан та рух малоцінних матеріальних активів у системі бухгалтерського обліку.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Шлях» за 2016-2018 рр. аудиторські перевірки не проводилися, проте, доцільним, на нашу думку, є проведення внутрішнього аудиту. Тобто, виходячи з вищезазначеного, можна з впевненістю стверджувати, що внутрішній аудит відіграє значну роль в процесі управління підприємством. Він дозволяє перманентно володіти актуальною інформацією про фінансовий стан компанії, а не тривожно очікувати на перевірки зовнішніх аудиторів. Звичайно, повністю замінити незалежний аудит служба внутрішнього аудиту фірму не в змозі. Проте, всі функції покладені на внутрішніх аудиторів мають зазвичай превентивний характер, а отже виявляють всі дестабілізуючі чинники до їх негативного впливу на діяльність підприємства. Загалом, внутрішній аудит має велике значення для всієї управлінської ланки господарюючого суб'єкта.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. пос. - 2-ге видання / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 390 с.
2. Аудит: організація і методика: навч. посіб./ М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
3. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / М.М. Бенько – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010 . – 336 с.
4. Бідюк О.О. Облік і звітність в оподаткуванні : навчальний посібник для внз / О.О. Бідюк, Є.Ю. Шара, Національний університет державної податкової служби України . – Київ : ЦУЛ, 2012 . – 495 с.
5. Бірюк О.Г. Формування облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів / О.Г. Бірюк. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/foa/2008_12/12_24.pdf
6. Бондар М.І. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб./ М.І. Бондар, Ю.А. Верига, С.І. Мельник, Н.В. Хоменко; за заг. ред. Ю.А. Вериги. – К.»Центр учбової літератури», 2013.- 216 с.
7. Бутинець Т.А. Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2010. - № 2. - С. 25-36. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.Ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/4.pdf
8. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / [Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. та ін.] / за ред. проф. Ю.А. Вериги. - [2-ге вид. перероб. і допов.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. - 500 с.
9. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення / С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько, В.П. Москаленко, І.М. Бурденко. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010 . – 162 с.

10. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи : навчальний посібник для вузів / Н.О. Просянюк, М.О. Ананська, В.В. Кірсанова, О.В. Станіславик. – Харків : Бурун Книга, 2010 . – 239 с.
11. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учб. л-ри, 2011. – 424 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник / [Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
13. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік. Плани рахунків бухгалтерського обліку: підприємств та організацій, суб'єктів малого підприємництва, бюджетних установ, банків. Коментар [текст] : навч. посіб. / [Ю.А. Верига, Г.І. Зима, Н.О. Кулявець]. - [2-ге вид. перероб. та доп.]/ - К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 239 с.
14. Верига Ю.А. Звітність підприємства: метод. рек. / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Фірсова. – Полтава: ПУЕТ, 2010. – 290 с.
15. Верига Ю.А. Фінансовий облік [текст]: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.- К.: «Центр учбової літератури», 2012. - 438 с.
16. Виноградова М.О. Аудит: навч.-метод. посіб. В 2-х ч. / М.О. Виноградова. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Ч. I. – 272 с.
17. Виноградова М.О. Аудит: навч.-метод. посіб. В 2-х ч. / М.О. Виноградова. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Ч. II. – 177 с.
18. Виноградова М.О. Аудит: навч. пос. / М.О. Виноградова. – К.: ЦУЛ, 2014. – 500 с.
19. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посібник / М.П. Войнаренко, Л.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
20. Воронко Р.М. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту : навчальний посібник для вузів / Р.М. Воронко, К.І. Редченко, І.Г. Благун. – Львів : Магнолія-2006, 2011 . – 521 с.

21. Господарський Кодекс : Кодекс України від 22.03.2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
22. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз : Навч. посібник / П.Л. Гордієнко; Л.Г. Дідковська; Н.В. Яшкіна. - К. : Алерта , 2011. - 520 с.
23. Грачова Р. Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА). - Режим доступу: <http://buhlabaz.ru/knigi/25-entsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta/231-malotsinni-neoborotni-materialni-aktivi.html>
24. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392 с.
25. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник для вузів / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – 2-ге вид. – Київ : ЦУЛ, 2011 . – 423 с.
26. Державний фінансовий контроль. Теоретичні положення і нормативно-правові акти : навчальний посібник / А.В. Бодюк, М.К. Ковальчук, А.В. Богдан, М.М. Пискун, С.Л. Яблочников. – Київ : Кондор, 2010 . – 550 с.
27. Дробязко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : Навч. посіб./ С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; за заг. ред. П.Й. Атамаса. - К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
28. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2009.-№ 4. - Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/10.pdf
29. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник / І.В. Жолнер. – К.: Центр учб. л-ри, 2012. – 368 с.
30. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Прохар. - Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011.- 272 с.
31. Звітність підприємства [Текст] : підручник / В.С. Лень, В.В. Гливенко . – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Каравела, 2010 . – 672 с.

32. Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність : підручник / Ю.Б. Іванов, В.В. Карпова, О.Є. Найденко. – Київ : Знання, 2011 . – 684 с.
33. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку / І.М. Іванова. – Київ : Академвидав, 2010 . – 167 с.
34. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] - К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. - 360 с.
35. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму підготовки 6.030508 «Фінанси» за КМСОНП – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 359 с.
36. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб./ О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 296 с.
37. Коблянська Г.Ю., Бобошко В.С. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві // Облік і фінанси АПК. – К: ТОВ “ЮР-АГРО-ВЕСТА”, 2011. – №1. – с. 95-99.
38. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної федерації бухгалтерів/ Перекл. з англ. мови за ред. С.Я. Зубілевич. / К.: ФПБАУ, 2010. – 124 с.
39. Комп'ютерні технології обробки облікової інформації : навчальний посібник / В.Є. Ходаков, Т.Г. Кірюшатова, Р.М. Захарченко, М.В. Карамушка. – Київ : Ліра-К, 2012 . – 533 с.
40. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015 . – 234 с.
41. Косата І.А. Бухгалтерський облік : методичний посібник для забезпечення практичних занять / І.А. Косата, Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна. – Харків : Видавництво ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2013. – 75 с.
42. Кужельний М.В. Організація обліку / М.В. Кужельний. - К. : ЦУЛ, 2010. – 659 с.

43. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 45–49.
44. Куцик П.О. Контроль як основа управління спільною діяльністю без створення юридичної особи : стан та проблеми / П.О. Куцик // Міжнародний збірник наукових праць. - 2010. - № 3 (18). - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/21.pdf
45. Литвиненко Я.В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посібн. / Я.В. Литвиненко, І.Д. Якушик. – К. : МАУП, 2010. – 208 с.
46. Лишиленко А.В. Бухгалтерский учет: учебник / А.В. Лишиленко. – 3-изд. – К.: ЦУЛ, 2011. – 736 с.
47. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
48. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні/ О.Макеєва // Економіст. – 2010. – №6, – С. 54-57.
49. Малоцінні, але дорогі // Дебет Кредит. – 2004. - № 13. Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/show/3cid0363.html>
50. Мединська Т.В. Теоретико-методологічні підходи до визначення податкового навантаження / Т.В. Мединська // Модернізація суспільного сектора економіки в умовах глобальних змін – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ, 2010. – С. 232-236.
51. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. - Режим доступу: www.apu.com.ua.
52. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є.В. Мних . - К. : Знання , 2011. - 630 с.
53. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Нападовська Л.В. - Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. - 224 с.

54. Науково-практичний коментар Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» / За заг. ред. Ю.І. Руснака. – Київ : ЦУЛ, 2012 . – 390 с.
55. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / Заг. ред. Л.Г. Ловінської. – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 293 с.
56. Немченко В.В. Аудит: підручник / В.В. Немченко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 535 с.
57. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: практикум: навч. посібник / О.О. Маслак, В.Й. Жежуха, К.О. Дорошкевич, [та ін.]. – К. : Каравела, 2011. – 280 с.
58. Облік і аудит : навчально-методичний посібник для вузів / Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, Г.Б. Тітаренко, Т.А. Переймивовк, інш. . – Київ: Ліра-К, 2013 . – 615 с.
59. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейєр, О.А. Наумчук, І.О. Власова . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 564 с.
60. Орлова О.С. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання : автореф. дис ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / О.С. Орлова . – Київ : Б.в., 2013 . – 18 с.
61. Островерха Р.Е. Організація обліку : навчальний посібник для ВНЗ / Р.Е. Островерха, Національний університет державної податкової служби України . – 2-ге вид., перероб. та доп . – Київ: ЦУЛ, 2012. – 567 с.
62. Пасько Т.О. Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т.О. Пасько, Д.В. Веремчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/260/1/pasko3.pdf>
63. Патарідзе-Вишинська М.В. Оподаткування прибутку підприємств: ретроспективний аналіз та зарубіжний досвід / М.В. Патарідзе-Вишенська //

- Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси . - 2012. - Вип. 9(3). - С. 32-41. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9\(3\)__6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(3)__6.pdf)
64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
65. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – Київ : Каравела, 2010 . – 479 с.
66. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями) // [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>
67. Податкова система України : [навч. посібник] / [за заг. ред. М.Я. Азарова]. - К. : Міністерство фінансів України, Національний Університет державної податкової служби України, 2011. - 656 с.
68. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). // [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
69. Податковий облік [Текст] : навч. посібник / О.С. Гусакова, Н.В. Прохар. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2010 . – 320 с.
70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. // [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
71. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. – Затв. Наказом Міністерства статистики України від 22 травня 1996 року № 145. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.1755.0>

72. Прохар Н.В. Податковий облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму 6.030509 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / Н.В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 192 с.
73. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. - Тернопіль: Карт-бланш, 2011. - 336 с.
74. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. посіб / А.Ж. Пшенична. - 2 –ге вид. перероб. та доп. – К: Центр учбової літератури, 2011.- 315 с.
75. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування. Науково практичний коментар до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 №4014-VI / Т.І. Єфименко, С.Л. Лондар, Ю.Б. Іванов, К.В. Давискіба, інш. . – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2011 . – 245 с.
76. Семейон В.С. Бухгалтерський облік активів підприємства в різних країнах: порівняльний аспект / В.С. Семейон. - Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1772/1/31.pdf>
77. Сич Є.М. Стратегічний аналіз: Навч.-метод. посібн. / Є.М. Сич, О.В. Пилипенко, М.С. Стасишен. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.
78. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.
79. Соколов Б.Н. Системи внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. - М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. - 442 с.
80. Сонин А. Зачем компании внутренний аудит? // Управление компанией. – 2004. – №10. – Режим доступу: www.management.web-standart.net

81. Стефаник І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації / І. Стефанюк, С. Бардаш // Цінні папери України. - 2009. - № 9-10. - Режим доступу : http://www.securities.org.ua/securities_journal/review.php?num=46&pub=435
82. Стельмахук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг : навчальний посібник / А.М. Стельмахук . – Львів : Новий Світ-2000, 2012 . – 678 с.
83. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник для вузів / Л.К. Сук, П.Л. Сук . – Київ : Знання, 2010. – 631 с.
84. Тарканій О. Завдання та функції внутрішнього аудиту / О. Тарканій. - Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/618?view=material
85. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навч. пос. / Т.М. Тігова. – К.: ЦУЛ, 2012. – 268 с.
86. Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / За заг. ред. Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська ; автор Є.В. Калюга, І.І. Бабіч, Ю.С. Дроговоз, др. ; Академія фінансового управління . – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013 . – 524 с.
87. Фінансовий аналіз [Текст]: теорія та практика: навч. посібник / О.Я. Базилінська . – 2-ге вид . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 328 с.
88. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 412 с.
89. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Н.І. Власюк. – Львів: Магнолія-2006, 2010 . – 328 с.
90. Фінансовий облік: навч. посібник / [В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
91. Фінансовий облік: практикум: навч. посібник / за ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 444 с.
92. Філозоф О.В. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. - №1(13). – С. 370-375.

93. Хома Д.М. Внутрішній аудит у підвищенні ефективності діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Д.М.Хома. – Тернопіль, 2010. – 21с.
94. Швець В.Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні / В.Є. Швець. – Львів: Видавничий центр Львівського національного університету ім. І. Франка, 2010. – 446 с.
95. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / Шевчук В.О. - К.: Державний торговельно-економічний університет, 1998. - 300 с.
96. Шумило Р. Р. Організація внутрішньогосподарського контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – Випуск 3 (21). – С. 403-409.
97. Шумило Р. Р. Організація інформаційних потоків про малоцінні необоротні та швидкозношувані активи підприємства / Р. Р. Шумило // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики : тези виступів 10-ої Міжнар. наук. конф. (м. Житомир, 13-15 жовт. 2011 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 196-198.
98. Шумило Р. Р. Організація обліку малоцінних та швидкозношуваних матеріальних активів: теорія і практика / Р. Р. Шумило // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2009. – Випуск 32. – С. 144-147.
99. Шумило Р. Р. Оцінка малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів: теоретичний та практичний аспект / Р. Р. Шумило // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 7-8 жовт. 2010 р.) – Полтава : АСМІ, 2010. – С. 278-280.

100. Official site of Eurostat of European Commission (Eurostat). Taxation trends in the EU [Electronic resource]. – Mode of access <http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat>